

Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen

Handreichung für Kommunen

3. Auflage

Vorwort zur 3. Auflage

Die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden Nordrhein-Westfalens hat die Gestaltungs- und Handlungsspielräume der Kommunen erweitert. Dies hat die Anpassung des Haushaltsrechts an die örtlichen Bedürfnisse der Gemeinden mit sich gebracht.

Mit der 3. Auflage der Handreichung kommt das Innenministerium dem Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden nach, insgesamt die Erkenntnisse aus der örtlichen Praxis mit dem aktuellen Stand der haushaltsrechtlichen Vorschriften zu verknüpfen und dies für alle Interessierten öffentlich zu machen. Die Handreichung soll für die Gemeinden die Anwendung des NKF vor Ort weiterhin erleichtern, aber auch die Arbeit der Aufsichtsbehörden unterstützen. Die Handreichung ist lediglich eine Arbeitshilfe und deshalb weder eine Rechtsvorschrift noch ein Erlass des Innenministeriums.

Sie ist seit ihrer ersten Auflage zum ständigen Begleiter für die NKF- Verantwortlichen in den Gemeinden und den Kommunalaufsichtsbehörden geworden, auch wenn sie nicht als Lehrbuch konzipiert wurde. Die dritte Auflage ist wesentlich erweitert worden. Sie kann deshalb nun in noch höherem Maße dazu beitragen, bei den Fragestellungen vor Ort eine sachgerechte, mit den haushaltsrechtlichen Vorgaben in Einklang stehende Lösung zu finden. Wegen des stark angewachsenen Umfangs wird das Werk nicht mehr als Druckversion herausgegeben.

Ich bin mir sicher, dass Sie auch mit der neuen Auflage der Handreichung eine hilfreiche Unterstützung erhalten. Ich wünsche allen Beteiligten weiterhin viel Erfolg bei der Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements.

Düsseldorf, im September 2008

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Ingo Wolf', written in a cursive style.

Dr. Ingo Wolf MdL
Innenminister des Landes
Nordrhein-Westfalen

Vorwort zur 1. Auflage

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

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

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

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

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

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

Düsseldorf, 06. April 2005



Dr. Fritz Behrens
ehemaliger Innenminister des Landes Nordrhein-Westfalen

Inhalt

Vorwort zur dritten Auflage	3
Vorwort zur ersten Auflage	4
Einleitung	7
Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts	9
Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte	19
- Vorschriften der Gemeindeordnung	19
- Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung	36
- Vorschriften des Handelsgesetzbuches	62
- Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2	71
Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung	81
- 8. Teil „Haushaltswirtschaft“	83
- 9. Teil „Sondervermögen“	271
- 10. Teil „Rechnungsprüfung“	287
- 12. Teil „Gesamtabschluss“	327
Die Gemeindehaushaltsverordnung	355
- Erster Abschnitt „Haushaltsplan“	357
- Zweiter Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“	441
- Dritter Abschnitt „Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft“	473
- Vierter Abschnitt „Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung“	505
- Fünfter Abschnitt „Vermögen und Schulden“	549
- Sechster Abschnitt „Jahresabschluss“	607
- Siebter Abschnitt „Gesamtabschluss“	737
- Achter Abschnitt „Sonderbestimmungen für die Eröffnungsbilanz“	775
- Neunter Abschnitt „Schlussvorschriften“	849
Ausblick	857
Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen	859
Muster für die Haushaltswirtschaft	869
Finanzstatistische Erhebungsmerkmale	947
Sachthemenübersicht	985
Impressum	1019

Einleitung

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

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

Um den Gemeinden und ihren Aufsichtsbehörden den Einstieg in das neue Haushaltsrecht zu erleichtern, ist diese Handreichung als Arbeitshilfe erstellt und auf Grund der Erfahrungen aus dem nun fast vollständig abgeschlossenen Umstellungsprozess in den Gemeinden in vielen Teilen wesentlich erweitert worden. Sie ist als Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden konzipiert, soll als Starthilfe des Landes die Einführung des NKF bei den Gemeinden unterstützen und dazu beitragen, dass haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinden sachgerecht getroffen werden. Die Handreichung stellt jedoch weder ein wissenschaftliches Werk zum NKF, noch ein Lehrbuch oder einen Kommentar dazu dar. Vielmehr sind lediglich relevante Gegebenheiten und Sachverhalte aus der Praxis der Anlass, in allgemeiner Form aufgeworfene Fragen zu klären und brauchbare Informationen für die örtliche Anwendung des NKF allen Gemeinden und Aufsichtsbehörden in möglichst leserfreundlicher Form zur Verfügung zu stellen.

Die Handreichung ist und bleibt eine Arbeitshilfe. Sie ist weder eine Rechtsvorschrift noch ein verbindlicher Erlass des Innenministeriums. Soweit in der Handreichung als Auslegungshilfe bei einzelnen Vorschriften auf die kaufmännische Literatur verwiesen wird, führt dies nicht etwa dazu, dass hierdurch die Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung kommen. Es bleibt vielmehr dabei, dass das kaufmännische Rechnungswesen regelmäßig (lediglich) als Referenzmodell für das NKF heranzuziehen ist. Nur durch die ausdrücklichen Verweise in § 49 ff. GemHVO NRW auf das Handelsgesetzbuch kommen für bestimmte Sachverhalte ausnahmsweise auch einige Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung.

Ausgehend vom NKFG NRW wird der rechtliche Rahmen des neuen Haushaltsrechts in seinen Grundzügen aufgezeigt. Die Gliederung der Handreichung baut deshalb auf den Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung auf, zu denen insbesondere auch die Regelungen über die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz gehören. Die wesentlichen Inhalte dieser Vorschriften sowie in der Praxis wichtige Gesichtspunkte hierzu werden im Einzelnen vorgestellt. Die Handreichung soll und kann nicht umfassend Antworten auf alle Fragen zu den neuen haushaltsrechtlichen Anforderungen geben. Sie soll aber den Leser anregen, sich weitere Kenntnisse über das neue Haushaltsrecht, insbesondere auch über die doppelte Buchführung und die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, zu verschaffen, um in der Praxis vor Ort die geeigneten Lösungen für die Planung und Bewirtschaftung sowie die Steuerung des Haushalts einzuführen. Die Verweisun-

gen auf die kaufmännische Literatur stellen daher eine Aufforderung an den Leser dar, weitere Informationsquellen zu nutzen, um die nötige Sicherheit für die eigenverantwortlichen Entscheidungen zu gewinnen.

Mit der nun vorliegenden 3. Auflage der Handreichung kommt das Innenministerium dem anhaltenden Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden nach, möglichst viele Fragestellungen aus der örtlichen Praxis und deren Antworten zum neuen Haushaltsrecht, z.B. über die Aufstellung des Haushaltsplans und den Jahresabschluss, für alle Interessierten möglichst zeitnah öffentlich zu machen. Die Handreichung wurde erneut überarbeitet und stellt nun erstmals vollständig die wichtigsten Inhalte zu den einzelnen haushaltsrechtlichen Vorschriften vor. Dabei wurde besonderer Wert auf die Darstellung der kommunalspezifischen Sachverhalte gelegt, z.B. über den Umgang mit erhaltenen investiven Zuwendungen und die damit verbundene Bildung von Sonderposten. Die Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften sind daher nochmals erweitert worden.

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

Das NKF greift die Wünsche der Gemeinden nach größerer Selbstverwaltung auf, die durch die „Neuen Steuerungsmodelle“ wie sie in den 1990er Jahren gefordert und umgesetzt wurden (vgl. Gesetz zur Änderung der Kommunalverfassung vom 17.05.1994 - GV. NRW. S. 270). Diese Entwicklung führte auch zur Rücknahme staatlicher Aufsicht bei der Durchführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Der Reformprozess brachte größere Bürgernähe und Bürgerfreundlichkeit (Kundenorientierung) mit sich. Er ist noch lange nicht abgeschlossen, bedarf einer ständigen Überprüfung und Anpassung und erfordert die Bereitschaft von allen Beteiligten, in wirtschaftlichen Kategorien zu denken und zu handeln. Mit der Anwendung des NKF kann die Gemeinde zusammen mit ihrer Aufsichtsbehörde die erforderlichen Rahmenbedingungen für das wirtschaftliche Handeln und Gestalten vor Ort schaffen und zukunftsbezogen ihre stetige Aufgabenerfüllung sichern.

Zum Schluss sei noch der folgende Hinweis erlaubt: Das NKF steht als komplexes Regelungswerk auch in seiner Anwendung erst am Anfang. Es kann daher - auch regelungstechnisch - heute noch nicht optimiert sein. Wer sich die Rechtsgeschichte von komplexen Regelungen wie dem BGB oder HGB ansieht, der weiß, dass es viele Jahrzehnte dauern kann, bis ein hoher Grad an Optimierung erreicht wird. Von allen Beteiligten sollte deshalb auch dem NKF diese Chance zur Weiterentwicklung und Optimierung gegeben werden, ohne die Grundsätze des Ressourcenverbrauchs über Bord zu werfen. Dazu soll auch diese Handreichung beitragen.



Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts

1. Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

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

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

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen seit 2005 umgesetzt. Seitdem hat sich das Gemeindehaushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung zu richten. Es hat wesentliche Vorteile gegenüber dem bisherigen kameralistischen Haushaltsrecht. Die Ausrichtung der Finanzpolitik der Gemeinden auf das Prinzip der intergenerativen Gerechtigkeit soll erreichen, dass der gesamte Ressourcenverbrauch einer Periode regelmäßig durch Erträge derselben Periode gedeckt wird, um nachfolgende Generationen nicht zu überlasten. Die bisherige kameralistische Erfassung von Ausgaben und Einnahmen reicht dazu nicht aus. Das neue Rechnungssystem erfasst hingegen über Aufwendungen und Erträge das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch und bildet den tatsächlichen Werteverzehr über Abschreibungen vollständig ab. So wird den Gemeinden künftig die Erfassung und Darstellung des Ressourcenverbrauchs bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung möglich.

Erstmalig erlangen die Gemeinden durch eine Bilanz einen vollständigen Überblick über ihr Vermögen und ihre Schulden. Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist eine entsprechend aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Aufgrund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen insbesondere größere Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Dabei wurde bisher der Kernhaushalt nach kameralen Gesichtspunkten geführt, die ausgegliederten Einheiten hingegen rechneten kaufmännisch, so dass getrennte Zahlenwerke vorlagen, die nicht kompatibel sind. Ein einheitliches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ist unter diesen Umständen notwendig, damit die Gemeinden einen Gesamtüberblick über das gemeindliche Vermögen gewinnen und wirtschaftlich handeln. Zu diesem Überblick soll auch der gesetzlich vorgesehene Gesamtabchluss beitragen.

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

Diese Instrumente sollen helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Auch für die Bürgerinnen und Bürger wird das doppelte Rechnungswesen einen wesentlichen Gewinn an Informationen bringen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für die Gemeinden bedeutet das NKF einen qualitativen Sprung nach vorne sowie eine Stärkung ihrer Selbstverwaltung.

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

Als erstes Bundesland gab Nordrhein-Westfalen durch die Experimentierklausel des § 126 GO NRW den Gemeinden ab dem Jahre 1994 die Möglichkeit, eigenständig neue Steuerungsmodelle zu erproben. Zahlreiche Gemeinden haben diese Möglichkeit genutzt und vor allem mit Hilfe der Freistellung von einzelnen haushaltsrechtlichen Bestimmungen neue Wege zur Steuerung ihrer Verwaltungen und der Haushaltswirtschaft beschritten. Da sich zunehmend die Einsicht durchsetzte, die gemeindlichen Ziele seien nur durch eine grundlegende Reform des Haushaltswesens der Gemeinden zu erreichen, initiierte das Land Nordrhein-Westfalen im Jahre 1999 das „Modellprojekt zur Einführung eines doppelten Kommunalhaushalts in NRW“. In der ersten Projektphase von Juli 1999 bis Juni 2000 erarbeiteten die Städte Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster, die betriebswirtschaftliche Konzeption für ein neues Haushaltswesen auf der Basis kaufmännischer Grundsätze unter Einführung der doppelten Buchführung. In der zweiten Projektphase von Juli 2000 bis Juni 2003 wurde das Konzept in den eigenen Verwaltungen dieser Modellkommunen erprobt. Zu diesem Zweck ist das Team um den Kreis Gütersloh und die Gemeinde Hiddenhausen verstärkt worden. Somit bildete die Gruppe der sieben Modellkommunen einen aussagekräftigen Querschnitt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen nach Größe, Art und Organisation ab, der eine gute Grundlage für die Akzeptanz durch die anderen Gemeinden schaffte.

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

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

3. Länderübergreifende Reformschritte

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

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

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

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

Der Leittext für ein doppisches Haushaltswesen der Gemeinden enthält folgende Grundlagen: Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen wird durch die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen, anstatt von Ausgaben und Einnahmen, vollständig dargestellt. Es besteht ein Drei-Komponenten-Rechnungssystem aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz, unter Berücksichtigung des kaufmännischen Rechnungssystems und der Erfordernisse der Gemeinden. Eine Konsolidierung der Jahresabschlüsse für den Kernhaushalt der Gemeinde und der Abschlüsse der ausgegliederten kommunalen Eigenbetriebe, Unternehmen in Gesellschaftsform und sonstiger von der Gemeinde beherrschter Einrichtungen zu einem Gesamtabschluss ist vorgesehen. In die Leittexte haben die Ergebnisse aus den Doppik-Modellprojekten in den Ländern Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen Eingang gefunden. Die Vorschriften des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements in Nordrhein-Westfalen sind mit den von der Innenministerkonferenz beschlossenen Leittexten in vollem Umfang vereinbar. Sie sind vielfach Vorbild für die Gestaltung des neuen Haushaltsrechts für die Gemeinden in den anderen Ländern.

4. Wesentliche Änderungen gegenüber der bisherigen Kameralistik

4.1 Das Ressourcenverbrauchskonzept

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

4.2 Das Drei-Komponentensystem des NKF

Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ord-

nungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben der Haushaltswirtschaft (Rechnungswesen) der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. So haben z.B. die im kommunalen Haushaltsrecht aus den GoB verwendeten Begriffe i.d.R. die gleiche inhaltliche Bedeutung wie im privatrechtlichen Bereich, soweit nicht durch besondere Festlegungen bestimmt wurde, einzelne übernommene Begriffe mit abweichender Bedeutung zu verwenden.

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

Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 122).

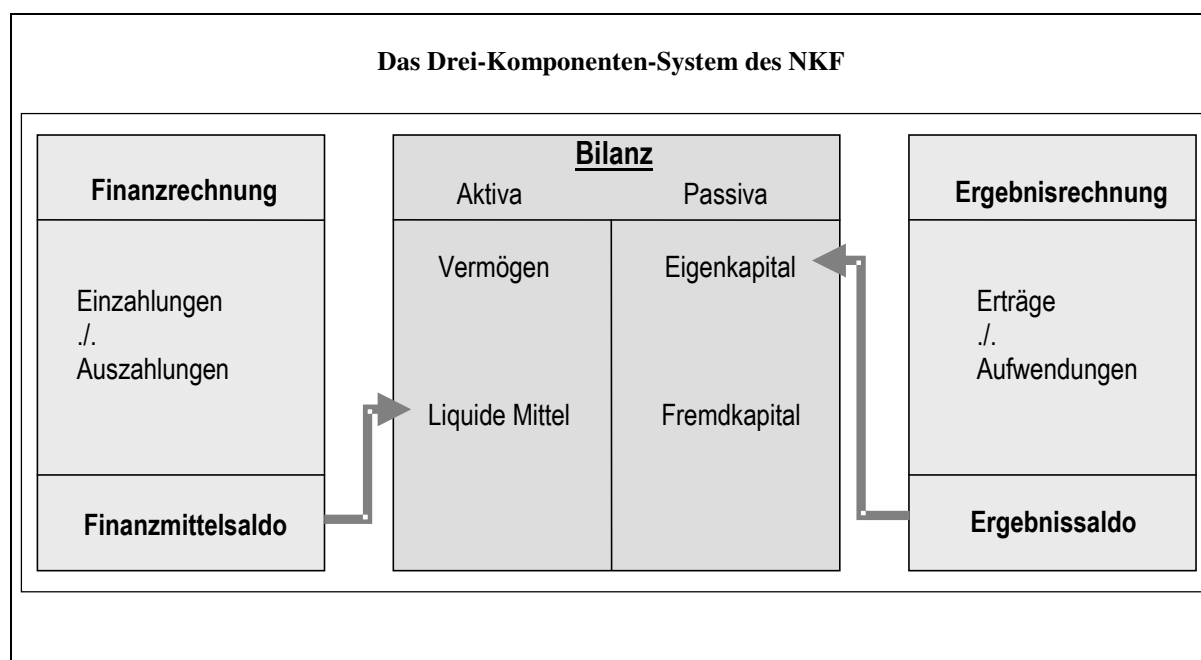


Abbildung 1 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“

Das NKF mit doppischem Buchungssystem besteht für die Planung, Bewirtschaftung und den Abschluss in den Gemeinden aus drei Bestandteilen:

Ergebnisplan und Ergebnisrechnung:

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

Bilanz:

Sie ist Teil des neuen Jahresabschlusses und weist das Vermögen und dessen Finanzierung durch Eigen- oder Fremdkapital nach. Grundlage der Bilanz ist die Erfassung und Bewertung des kommunalen Vermögens. Die Regeln für Ansatz und Bewertung (Bilanzierung) orientieren sich dabei an den kaufmännischen Normen. Auf der Aktivseite der kommunalen Bilanz befinden sich in enger Anlehnung an das HGB das Anlage- und das Um-

laufvermögen der Kommune. Auf der Passivseite werden das Eigenkapital sowie Rückstellungen und Verbindlichkeiten ausgewiesen. Die besondere Struktur der kommunalen Bilanz spiegelt die kommunalen Besonderheiten wieder, z.B. durch die Abbildung der Arten des Infrastrukturvermögens (Straßen etc.). Für die Aufstellung der ersten kommunalen Bilanz, der Eröffnungsbilanz, ist ein Stichtag bestimmt worden, zu dem diese spätestens aufgestellt sein muss (01.01.2009). Damit ist für die Umstellung des Kernhaushaltes auf das NKF eine mehrjährige Übergangszeit vorgesehen.

Finanzplan und Finanzrechnung:

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

4.3 Produktorientierter Haushalt

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Künftig muss er eine Grundlage für die Outputsteuerung statt der bisherigen Inputsteuerung darstellen. Neben den Erträgen und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen als haushaltswirtschaftliche Rechengrößen kommt der Produktorientierung eine besondere Bedeutung zu. Sie zeigt sich in den Teilplänen des gemeindlichen Haushaltsplans als örtliche Steuerungsebene. Auch wenn der produktorientierte Haushaltsplan unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse durch die Gemeinde gestaltet werden darf, muss dieser Teilpläne nach den vom Innenministerium bekannt gegebenen 17 verbindlichen Produktbereichen enthalten. Mit den produktorientierten Teilplänen sollen, ergänzend zur Gesamtebene, aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gegeben werden, z.B. über Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche, z.B. nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen), ist den Gemeinden nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt. Dies muss aber auf die vorgegebenen Produktbereiche abgestimmt sein.

4.4 Ziele und Leistungskennzahlen

Die politische Steuerung in den Gemeinden wird sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend ändern. Während die gemeindliche Steuerung bisher durch die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel geprägt war, soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Dies erfordert sowohl neues Wissen bei allen Verantwortlichen in Rat und Verwaltung als auch deren Einbindung in den Reformprozess und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente. Dies erfordert aber auch die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen, aus denen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden. Die Gemeinde muss sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben. Aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen. In den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts sind daher auch die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Ziele sowie ggf. die interne Leistungsverrechnung abzubilden.

4.5 Jährlicher Haushaltsausgleich

Das Konzept des Haushaltsausgleichs wird im Neuen Kommunalen Finanzmanagement der Ausrichtung auf den Ressourcenverbrauch angepasst. Der Haushalt ist dann ausgeglichen, wenn der Ergebnisplan ausgeglichen ist, also wenn die Erträge die Aufwendungen decken. Übersteigen die Aufwendungen die Erträge, so verringert sich

das kommunale Eigenkapital. Ein verbindlich festgelegter Teil des in der Eröffnungsbilanz ausgewiesenen Eigenkapitals kann als Ausgleichsrücklage bestimmt werden, die von der Gemeinde zum Ausgleich eines Fehlbedarfs in Anspruch genommen werden darf. In diesem Fall gilt der Haushalt als ausgeglichen. Durch Zuführung von Jahresüberschüssen kann die Ausgleichsrücklage wieder aufgefüllt werden. Ein nicht ausgeglichener Haushalt hat zunächst eine Genehmigungspflicht wegen der Verringerung des Eigenkapitals zur Folge. Ist die Verringerung des Eigenkapitals erheblich oder länger andauernd oder droht gar die Überschuldung der Gemeinde so hat diese ein genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept aufzustellen. Das Eigenkapital darf nicht aufgezehrt werden, das heißt, die Kommune darf sich nicht überschulden.

4.6 Kosten- und Leistungsrechnung

Als zusätzliches Instrument zur verbesserten Steuerung des Verwaltungshandelns soll eine Kosten- und Leistungsrechnung in den Gemeinden geführt werden, deren Ausgestaltung sie jedoch selbst bestimmen können. Erst durch die Aufbereitung der Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung in einem nicht nur formal ausgeprägten Berichtswesen erhalten Rat und Bürgermeister steuerungsrelevante Ergebnisse, die auch für die Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle nutzbar sind. Daher soll die Kosten- und Leistungsrechnung das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde unterstützen.

4.7 Finanzbuchhaltung

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen Regelungen für die Buchführung zu einer aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommenen Buchführung weiterzuentwickeln. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde durch die Buchführung erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden soll. Durch die Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird zudem die Buchführung nach einheitlichen Maßstäben gewährleistet. Es gilt, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens der Gemeinde zu sichern und die vorgesehenen Verwaltungsabläufe zu überwachen. Diese Ansätze bringen neue Wertigkeiten bei der Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle mit sich. Im Blick stehen künftig die Ressourcen der Gemeinde, so dass dem Buchungsgeschehen ein Vorrang vor der Zahlungsabwicklung einzuräumen ist. Für das neue umfassende Rechnungswesen der Gemeinde wurde daher die Bezeichnung „Finanzbuchhaltung“ eingeführt. Sie trägt der Neugestaltung in einem ausreichenden Maße Rechnung.

4.8 Gesamtabschluss

Viele Gemeinden haben in den vergangenen Jahren Aufgabenbereiche ausgegliedert und verfügen über zahlreiche selbstständige Einheiten (verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen) als gemeindliche Betriebe. Durch den Gesamtabschluss wird erstmals eine Konsolidierung von Jahresabschlüssen der Kernverwaltung mit allen diesen Betrieben erreicht. So wird ein vollständiger Überblick über die gesamte Ertrags- und Finanzsituation der Gemeinde möglich. Die Erstellung des Gesamtabschlusses orientiert sich unter Berücksichtigung von gemeindlichen Besonderheiten an den privatwirtschaftlichen Regelungen über die Konzernrechnungslegung. Für den ersten Gesamtabschluss der Gemeinde ist gesetzlich bestimmt worden, dass dieser spätestens zwei Jahre nach dem letztmöglichen Stichtag für die gemeindliche Eröffnungsbilanz (01.01.2009) von der Gemeinde (Stichtag: 31.12.2010) aufzustellen ist (vgl. § 2 NKFEF NRW).

5. Rechte der Gemeindeorgane

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

ein zentrales Anliegen des NKFG, gesetzliche Vorgaben und Standards abzubauen und dementsprechend die Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten der Gemeinden wesentlich zu erweitern. Dadurch werden den Gemeindeorganen neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. Mit der Umstellung des kameralen Systems auf ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen eröffnen sich den Entscheidungsträgern in der Kommune wesentlich verbesserte Steuerungspotentiale, die bei entsprechender Nutzung auch geldwerte Steuerungsgewinne erwarten lassen. Sie können insbesondere aus den verbesserten Erkenntnissen über das kommunale Vermögen und den vollständigen Ressourcenverbrauch gewonnen werden. Die erhöhte Transparenz für den Rat und die Bürgerinnen und Bürger stellt einen weiteren positiven Effekt der Reform dar.

6. Auswirkungen auf die Gemeinden

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

Die kommunalen Spitzenverbände in Nordrhein-Westfalen tragen das Reformvorhaben zur Einführung eines neuen Haushalts- und Rechnungswesens auf der Grundlage der Doppik mit. Sie hatten sich dafür ausgesprochen, zeitnah im Anschluss an das durchgeführte Modellprojekt klare rechtliche Regelungen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements zu treffen und die gesetzlichen Regelungen im Rahmen des neuen Gemeindehaushaltsrechts auf Mindeststandards zu begrenzen. Der Landesgesetzgeber hat die geleisteten Vorarbeiten übernommen und im Rahmen der Gesetzgebung sich nicht mit Verweisen auf ausgewählte Vorschriften des Handelsgesetzbuches begnügt. Er hat vielmehr die Bedürfnisse der Gemeinden berücksichtigt und spezifische Normen für ein kommunales Haushaltsrecht geschaffen. Mit den Gesetzesbeschlüssen wurden den Gemeinden in Nordrhein-Westfalen weitere Freiräume zur individuellen Gestaltung ihrer Haushaltswirtschaft nach den örtlichen Erfordernissen ermöglicht, die z.B. die Einrichtung eines der jeweiligen Größenklasse angepassten Rechnungswesens erlauben. Dies begrenzt den Einführungsaufwand.

Wegen der anfangs fehlenden praktischen Erfahrungen der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, sind die Auswirkungen der Einführung eines „doppischen Kommunalhaushalts“ vier Jahre nach In-Kraft-Treten des Gesetzes (2009) durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände zu überprüfen. Auch wenn bereits zunehmend Erfahrungen aus der Einführung und Anwendung des NKF in den Gemeinden vorliegen, können erst aus der vollständigen, flächendeckenden Umsetzung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts repräsentative und belastbare Erkenntnisse gewonnen werden, um bei Bedarf das Haushaltsrecht weiter zu optimieren.

7. Die Einführung des NKF in den Gemeinden

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

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

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

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

8. Die geltenden NKF-Regelungen

Der NKF-Reformprozess ist ein ebenso außergewöhnliches wie innovatives Beispiel dafür, wie komplexe Reformen eingeleitet und auch umgesetzt werden können. Mit dem NKF wurde die notwendige Grundlage geschaffen, um in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft das Prinzip der Nachhaltigkeit und der intergenerativen Gerechtigkeit umzusetzen. Die Verwaltungen der Gemeinden sind dem Rat wie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie sie die zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel einsetzen.

Darauf baut das Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Kommunales Finanzmanagementgesetz NRW – NKFG NRW) auf, das der Landtag Nordrhein-Westfalen am 10.11.2004 beschlossen hat (vgl. Landtags-Drucksache Nr. 13/5567). Dieses Gesetz wurde am 16.11.2004 unterzeichnet und ist im Gesetz- und Verordnungsblatt des Landes Nordrhein-Westfalen (Nr. 41 vom 24.11.2004) auf Seite 644 veröffentlicht worden. Es ist als Artikelgesetz ausgestaltet worden und hat zu Änderungen der Gemeindeordnung sowie zu einer Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung geführt. Das NKFG NRW ist am 01.01.2005 in Kraft getreten. Es wurde zudem am 6. Januar 2005 berichtigt (GV. NRW. S. 15).

Die Grundlagen für das Neues Kommunales Finanzmanagement sind

- die Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666) in der jeweils geltenden Fassung und damit einschließlich der danach vorgenommenen Änderungen, z.B. durch das Gesetz vom 09.10.2007 (GV. NRW. S. 380), Fundstelle: SGV. NRW. 2023 und
- die Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (Gemeindehaushaltsverordnung NRW – GemHVO NRW) vom 16.11.2004 (GV. NRW. S. 644), Fundstelle: SGV. NRW. 6300.

Darüber hinaus sind Runderlasse des Innenministeriums zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft erlassen worden, die im Einzelnen im Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“ benannt sind, z.B. der Runderlass

vom 24.2.2005 „VV Muster zur GO und GemHVO“ (SMBI. NRW. 6300). Auch ist die „Verordnung über Ausnahmen vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch Gemeinden“ (GV. NRW. 1996 S. 519; SGV. NRW. 640) zu beachten.

Das NKF wurde in seiner gesetzlichen Ausgestaltung stark an den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinden ausgerichtet. Der rechtliche Rahmen ermöglicht eine größere Eigenverantwortung der Gemeinden bei ihrer Haushaltswirtschaft als bisher. Der Rahmen erweitert somit die örtlichen Handlungsspielräume, fordert allerdings auch eine stärkere Auseinandersetzung mit den festzulegenden Zielen. Auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden der Gemeinden verändert sich mit der Anwendung des NKF in den Gemeinden.

9. Anwendungsspielräume im NKF

Bei der Reform des Haushaltsrechts der Gemeinden ist auch geprüft worden, welche Landesvorgaben unter Berücksichtigung der kommunalen Selbstverwaltung und des Verhältnisses von Land und Gemeinden erforderlich sind. Auch wenn es für manche Anwender gewöhnungsbedürftig ist, bestimmte Sachverhalte nicht einfach nach vorgegebenen Festlegungen zu behandeln, sondern die Normen selbst aufstellen zu müssen, führt dies nicht zwingend zu rechtswidrigen Auswüchsen. Die Haushaltsgrundsätze und einzelnen Regelungen eröffnen zwar erhebliche Auslegungs- und Ermessensspielräume, setzen jedoch auch hinreichend klare Grenzen, die ein Verbiegen des Haushaltsrechts zur Beliebigkeit verhindern. Gleichwohl werden immer wieder Forderungen nach detaillierteren haushaltsrechtlichen Vorschriften ohne Gestaltungsspielräume erhoben. Dabei wird übersehen, dass ein Übermaß an Detailregelungen zu einem unflexiblen, überreguliertem und nicht mehr verständlichem Haushaltsrecht führen kann. Es könnte zu leicht der Zweck, die Bedeutung und die Inhalte der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der Gemeinde als Basis für Regelungen über die Haushaltswirtschaft außer Betracht gelassen werden und wegen des eng begrenzten Regelungsstatbestandes auch Regelungslücken provoziert werden, die zum Missbrauch verleiten.

10. Das kommunale NKF-Netzwerk

Das NKF- Netzwerk hat eine Verbindung zwischen dem Modellprojekt Doppischer Kommunalhaushalt, in dem von 1999 bis 2003 das Neue Kommunale Finanzmanagement erarbeitet und erprobt wurde, und der landesweiten Einführung des NKF in Nordrhein-Westfalen ab dem Jahre 2005 bis zum Ende des Jahres 2008 geschaffen. Es wird von den Städten Brühl, Dortmund, Düsseldorf, Moers und Münster, dem Kreis Gütersloh sowie den Gemeinden Hiddenhausen und Vlotho in Zusammenarbeit mit einer Unternehmensberatung getragen und vom Innenministerium NRW gefördert. Das NKF- Netzwerk unterstützt die Gemeinden bei der Einführung und Anwendung des NKF vor Ort. Die Erfahrungen der Modellkommunen sowie weiterer Gemeinden werden veröffentlicht und für alle nutzbar gemacht. Eine Hotline per Telefon oder Email bietet die Möglichkeit, Fachfragen zum NKF und zur Umsetzung persönlich mit den Experten der Modellkommunen zu diskutieren. Mit ihren Auskünften geben die Modellkommunen ihre Erfahrungen über NKF-Netzwerk an die Gemeinden weiter. Dies stellt keine Rechtsberatung dar und die Auskünfte sind nicht rechtsverbindlich. Bei rechtlichen Auslegungsfragen von Bedeutung ist daher der Gemeinde die Abstimmung mit der zuständigen Aufsichtsbehörde zu empfehlen. Das NKF- Netzwerk hilft somit bei Fragen im Zusammenhang mit der NKF- Einführung vor Ort. Die Gemeinden können die ihnen angebotenen Informationsmöglichkeiten in vielfältiger Weise nutzen.

11. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“

Aufbauend auf dem „Modellprojekt zur Einführung eines doppelischen Kommunalhaushalts in NRW“ und den geltenden haushaltsrechtlichen Regelungen für die Gemeinden werden im Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ in der Zeit von Juli 2007 bis Juni 2009 die Städte Düsseldorf, Essen, Lippstadt, Solingen und der Kreis Unna eine umsetzbare betriebswirtschaftliche Konzeption für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses auf der Basis kaufmännischer Grundsätze und unter Einbeziehung handelsrechtlicher Vorschriften entwickelt und in den eigenen Verwaltungen dieser Modellkommunen erprobt. Die beteiligten Modellkommunen bilden einen aussagekräftigen Querschnitt der Gemeinden in Nordrhein-Westfalen nach Größe, Art und Organisation ab, so dass eine gute Grundlage für die Akzeptanz durch die anderen Gemeinden geschaffen ist.

Eine weitere Besonderheit dieses bundesweit bisher einzigen Projektes in dieser Größenordnung liegt darin, dass mit ihm der im ersten Modellprojekt eingeführte prozessorientierte Ansatz zur administrativen Umsetzung von Reformvorhaben fortgesetzt wird. Als künftige Normadressaten wirken die Gemeinden von Anfang an der Erarbeitung und Erprobung der Aufstellung des gesetzlich vorgesehenen Gesamtabschlusses von Gemeinden mit. Dabei prägen die Entwürfe von Praktikern aus den Gemeinden und nicht etwa Vorgaben der Landesverwaltung das Konzept, die das Projekt begleitet. Im Laufe des Erprobungsprozesses entwickeln die Modellkommunen das NKF-Konzept stetig weiter und optimieren es.

Zum Ende des Modellprojekts sollen die Modellkommunen zusammen mit einem Abschlussbericht ein abgerundetes und umsetzbares Konzept für die Aufstellung des Gesamtabschlusses vorlegen, das von allen Beteiligten getragen wird. Für dieses NKF-Konzept kann nicht ungeprüft die Aufstellung des Konzernabschlusses aus der Privatwirtschaft übernommen werden, sondern es muss den Besonderheiten der Beteiligungen von Gemeinden ausreichend Rechnung tragen. Das Projektziel ist dann erreicht, wenn ein Fachkonzept für die Aufstellung eines kommunalen Gesamtabschlusses vorgelegt wird, das in der Praxis gut handhabbar ist und zudem umsetzbare Hinweise für eine wirksame Steuerung im „Konzern Kommune“ bietet. Die Modellkommunen sehen die Notwendigkeit, die Informationen, die der NKF-Gesamtabschluss bietet, aktiv für die Steuerung in den Gemeinden zu nutzen. Der Abschlussbericht soll daher konzeptionelle Eckpunkte enthalten und Handlungserfordernisse aufzeigen, z.B. Eckpunkte für eine örtliche Richtlinie zur Aufstellung des Gesamtabschlusses. Die wesentlichen Erkenntnisse aus dem Modellprojekt werden transparent gemacht und zeitnah veröffentlicht, so dass die öffentliche Diskussion begleitend zum Modellprojekt beginnen kann.

12. Die Überprüfung des NKF-Gesetzes

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

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts durch die Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ist so umfassend, dass für die Beurteilung über den Stand der Umsetzung ein mehrjähriger Erfahrungszeitraum als angemessen und notwendig angesehen wurde. Diese Überprüfung lässt auch die Betrachtung der für die gemeindliche Haushaltswirtschaft getroffenen Regelungen zu, ob ggf. einen Optimierungsbedarf festzustellen. Diese Betrachtung ist jedoch nicht der Hauptzweck der Überprüfung. Vielmehr dient die Überprüfung der Weiterentwicklung der sachgerechteren und besseren Anwendbarkeit des NKF vor Ort. Die Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände der Gemeinden und der Fachverbände und damit des gesamten kommunalen Raums an der Überprüfung stellt dabei sicher, dass diese Überprüfung auf einer breiten Erkenntnisgrundlage aufbaut. Es muss auch zukünftig gewährleistet werden, dass die Gemeinden das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch unter der Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung zutreffend erfassen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde (wirtschaftlichen Lage) vermitteln wird.

In ihrem Zwischenbericht zur Überprüfung des NKFG von 20.06.2007 hat das NKF-Netzwerk bereits über 100 Vorschläge und Hinweise der Kommunen zu 11 Themenfeldern aufbereitet. Dabei hat sich gezeigt, dass in der Mehrzahl der Fälle die sachgerechten Lösungen keine Änderungen der Vorschriften erfordern, sondern bereits durch Klarstellungen und Erläuterungen erzielt werden können. Diesem Bedarf trägt auch die wesentlich erweiterte 3.Auflage der Handreichung des Innenministeriums Rechnung.



Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte

Die Gemeinden haben für ihre Haushaltswirtschaft die Regelungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zu beachten. Soweit darüber hinaus andere Rechtsvorschriften, z.B. bestimmte Regelungen des Handelsgesetzbuches oder ergänzende Standardvorgaben, z.B. der Deutsche Rechnungslegungsstandard Nr. 2, anzuwenden sind, werden diese ebenfalls nachfolgend auszugsweise aufgezeigt.

1. Gemeindeordnung (Auszug)

8. Teil Haushaltswirtschaft

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

9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

10. Teil Rechnungsprüfung

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

12. Teil Gesamtabschluss

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

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

§ 125 Zwangsvollstreckung

§ 130 Unwirksame Rechtsgeschäfte

(§§ 119 bis 127, 129 und 131 bis 134 sind nicht abgedruckt)

8. Teil

Haushaltswirtschaft

§ 75

Allgemeine Haushaltsgrundsätze

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

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

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

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

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

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

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

§ 76

Haushaltssicherungskonzept

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

1. durch Veränderungen der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel verringert wird oder

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

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

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

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

§ 77

Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

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

§ 78

Haushaltssatzung

- (1) Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen.
- (2) Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung
 1. des Haushaltsplans
 - a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,
 - b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,
 - c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),
 - d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),
 2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,
 3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,
 4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,
 5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.
- (3) Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.
- (4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.

§ 79
Haushaltsplan

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

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

Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

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

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

§ 80
Erlass der Haushaltssatzung

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

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

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

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

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

(6) Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist im Anschluss an die öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 benannten Frist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

§ 81
Nachtragssatzung

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

- (2) Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn
1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann,
 2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen,
 3. Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen.
- Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.
- (3) Absatz 2 Nrn. 2 und 3 findet keine Anwendung auf
1. geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind,
 2. Umschuldung von Krediten für Investitionen.
- (4) Im Übrigen kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren. Er kann seine Sperre und die des Kämmers oder des Bürgermeisters aufheben.

**§ 82
Vorläufige Haushaltsführung**

- (1) Ist die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, so darf die Gemeinde ausschließlich
1. Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen,
 2. Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres erheben,
 3. Kredite umschulden.
- (2) Reichen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht aus, so darf die Gemeinde mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde Kredite für Investitionen bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite aufnehmen. Die Gemeinde hat dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Genehmigung soll unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft erteilt oder versagt werden; sie kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. Sie ist in der Regel zu versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.
- (3) Ist im Fall des § 76 Abs. 1 die Haushaltssatzung bei Beginn des Haushaltsjahres noch nicht bekannt gemacht, gelten ergänzend zu den Regelungen der Absätze 1 und 2 die nachfolgenden Bestimmungen vom Beginn des Haushaltsjahres - bei späterer Beschlussfassung über die Haushaltssatzung vom Zeitpunkt der Beschlussfassung - bis zur Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes:
1. Die Gemeinde hat weitergehende haushaltswirtschaftliche Beschränkungen für die Besetzung von Stellen, andere personalwirtschaftliche Maßnahmen und das höchstzulässige Aufwandsvolumen des Ergebnishaushalts sowie die Regelungen zur Nachweisführung gegenüber der Aufsichtsbehörde zu beachten, die durch Rechtsverordnung des Innenministeriums im Einvernehmen mit dem Finanzministerium festgelegt werden.
 2. Der in Absatz 2 festgelegte Kreditrahmen kann mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde überschritten werden, wenn das Verbot der Kreditaufnahme anderenfalls zu einem nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen würde. Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.
- (4) Die Bestimmungen des Absatzes 3 gelten ab dem 1. April des Haushaltsjahres bis zur Beschlussfassung über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept auch dann, wenn bis zu dem Termin kein ausgeglichener Haushalt beschlossen worden ist.

§ 83

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

- (1) Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen.
- (2) Sind die überplanmäßigen und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen erheblich, bedürfen sie der vorherigen Zustimmung des Rates; im Übrigen sind sie dem Rat zur Kenntnis zu bringen. § 81 Abs. 2 bleibt unberührt.
- (3) Für Investitionen, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist. Absatz 1 Sätze 3 und 4 und Absatz 2 gelten sinngemäß.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 finden entsprechende Anwendung auf Maßnahmen, durch die später über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen entstehen können.

§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

§ 85

Verpflichtungsermächtigungen

- (1) Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren dürfen grundsätzlich nur eingegangen werden, wenn der Haushaltsplan hierzu ermächtigt. Sie dürfen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. § 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 gelten sinngemäß.
- (2) Die Verpflichtungsermächtigungen gelten bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.

§ 86

Kredite

- (1) Kredite dürfen nur für Investitionen unter der Voraussetzung des § 77 Abs. 3 und zur Umschuldung aufgenommen werden. Die daraus übernommenen Verpflichtungen müssen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen.
- (2) Die Kreditermächtigung gilt bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung.
- (3) Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

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

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

§ 87

Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

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

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

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

§ 88

Rückstellungen

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

§ 89

Liquidität

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

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

§ 90

Vermögensgegenstände

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

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

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

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

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

§ 91

Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

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

(2) Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

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

§ 92

Eröffnungsbilanz

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

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

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

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

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

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

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

§ 93

Finanzbuchhaltung

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

§ 94

Übertragung der Finanzbuchhaltung

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

§ 95

Jahresabschluss

- (1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Er muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln und ist zu erläutern. Der Jahresabschluss besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Ihm ist ein Lagebericht beizufügen.
- (2) Am Schluss des Lageberichtes sind für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, anzugeben,
1. der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
 2. der ausgeübte Beruf,
 3. die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
 4. die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form,
 5. die Mitgliedschaft in Organen sonstiger privatrechtlicher Unternehmen.
- § 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

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

§ 96

Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

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

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

9. Teil

Sondervermögen, Treuhandvermögen

§ 97

Sondervermögen

(1) Sondervermögen der Gemeinde sind

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

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

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

(4) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können die für die Wirtschaftführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden. Absatz 3 gilt sinngemäß.

§ 98

Treuhandvermögen

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

- (2) Unbedeutendes Treuhandvermögen kann im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden.
- (3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen.
- (4) Besondere gesetzliche Vorschriften oder Bestimmungen des Stifters bleiben unberührt.

§ 99

Gemeindegliedervermögen

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

§ 100

Örtliche Stiftungen

- (1) Örtliche Stiftungen sind die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften dieses Gesetzes zu verwalten, soweit nicht durch Gesetz oder Stifter anderes bestimmt ist. Das Stiftungsvermögen ist von dem übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, daß es für seinen Verwendungszweck greifbar ist.
- (2) Die Umwandlung des Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen stehen der Gemeinde zu; sie bedürfen der Genehmigung der Aufsichtsbehörde.
- (3) Gemeindevermögen darf nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und nur dann in Stiftungsvermögen eingebracht werden, wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann.

10. Teil

Rechnungsprüfung

§ 101

Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk

- (1) Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Der Lagebe-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

richt ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 102

Örtliche Rechnungsprüfung

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

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

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

§ 103

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

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

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

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

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

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

(7) Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

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

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

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

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

§ 105

Überörtliche Prüfung

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

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

(3) Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 106

Jahresabschlussprüfung der Eigenbetriebe

(nicht abgedruckt)

11. Teil

Wirtschaftliche Betätigung und nichtwirtschaftliche Betätigung

(§§ 107 bis 115 sind nicht abgedruckt)

12. Teil

Gesamtabschluss

§ 116

Gesamtabschluss

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

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

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

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

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT GEMEINDEORDNUNG

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

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

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

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

§ 117 Beteiligungsbericht

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

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

§ 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

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

13. Teil Aufsicht

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

§ 125 Zwangsvollstreckung

(1) Zur Einleitung der Zwangsvollstreckung gegen die Gemeinde wegen einer Geldforderung bedarf der Gläubiger einer Zulassungsverfügung der Aufsichtsbehörde, es sei denn, daß es sich um die Verfolgung dinglicher Rechte handelt. In der Verfügung hat die Aufsichtsbehörde die Vermögensgegenstände zu bestimmen, in welche

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEORDNUNG**

die Zwangsvollstreckung zugelassen wird, und über den Zeitpunkt zu befinden, in dem sie stattfinden soll. Die Zwangsvollstreckung wird nach den Vorschriften der Zivilprozessordnung durchgeführt.

- 2) Ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde ist nicht zulässig.
- (3) Die Bestimmung des § 123 bleibt unberührt.

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

(§§ 131 bis 134 sind nicht abgedruckt)

**§ 129
Weiterentwicklung
der kommunalen Selbstverwaltung
(Experimentierklausel)**

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

**§ 130
Unwirksame Rechtsgeschäfte**

- (1) Rechtsgeschäfte, die ohne die aufgrund dieses Gesetzes erforderliche Genehmigung der Aufsichtsbehörde abgeschlossen werden, sind unwirksam.
- (2) Rechtsgeschäfte, die gegen das Verbot des § 86 Abs. 5, des § 87 Abs. 1 oder des § 110 verstoßen, sind nichtig.

EEEEEEEEEEEEEE

2. Gemeindehaushaltsverordnung

Erster Abschnitt Haushaltsplan

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

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

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

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

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

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

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

Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

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

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

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

- § 46 Forderungsspiegel
- § 47 Verbindlichkeitenspiegel
- § 48 Lagebericht

Siebter Abschnitt Gesamtabschluss

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

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

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

Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

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

**Erster Abschnitt
Haushaltsplan**

**§ 1
Haushaltsplan**

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

- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
 1. der Vorbericht,
 2. der Stellenplan,
 3. die Bilanz des Vorvorjahres,
 4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
 5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
 6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
 7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
 8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
 9. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,
 10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

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

§ 2
Ergebnisplan

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfererträge,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige ordentliche Erträge,
 8. aktivierte Eigenleistungen,
 9. Bestandsveränderungen,
- die ordentlichen Aufwendungen
10. Personalaufwendungen,
 11. Versorgungsaufwendungen,
 12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
 13. bilanzielle Abschreibungen,
 14. Transferaufwendungen,
 15. sonstige ordentliche Aufwendungen,
- außerdem
16. Finanzerträge,
 17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und
18. außerordentliche Erträge,
 19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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

§ 3
Finanzplan

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfereinzahlungen,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige Einzahlungen,
 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
- die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
9. Personalauszahlungen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,
aus Investitionstätigkeit
die Einzahlungen
15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,
die Auszahlungen
20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,
aus Finanzierungstätigkeit
26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

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

**§ 4
Teilpläne**

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

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

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

§ 5

Haushaltssicherungskonzept

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

§ 6

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

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

§ 7

Vorbericht

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

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

§ 8

Stellenplan

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

(3) Dem Stellenplan ist

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

§ 9

Haushaltsplan für zwei Jahre

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

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

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

§ 10

Nachtragshaushaltsplan

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

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

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

Zweiter Abschnitt

Planungsgrundsätze und Ziele

§ 11

Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

§ 12

Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

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

§ 13

Verpflichtungsermächtigungen

(1) Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

§ 14

Investitionen

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

§ 15

Verfügungsmittel

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

§ 16
Fremde Finanzmittel

- (1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt
1. durchlaufende Finanzmittel,
 2. Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel),
 3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.
- (2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister kann anordnen, dass Zahlungen nach Absatz 1 angenommen oder geleistet werden dürfen, wenn dies im Interesse der Gemeinde liegt und gewährleistet ist, dass diese Zahlungen in die Prüfung der Zahlungsabwicklung einbezogen werden.

§ 17
Interne Leistungsbeziehungen

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

§ 18
Kosten- und Leistungsrechnung

- (1) Nach den örtlichen Bedürfnissen der Gemeinde soll eine Kosten- und Leistungsrechnung zur Unterstützung der Verwaltungssteuerung und für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit bei der Aufgabenerfüllung geführt werden.
- (2) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung und legt sie dem Rat zur Kenntnis vor.

§ 19
Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

- (1) Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, die die Gemeinde zurückzahlen hat, sind bei den Erträgen abzusetzen, auch wenn sie sich auf Erträge der Vorjahre beziehen.
- (2) Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.
- (3) Die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen können auf die Teilpläne nach der Höhe der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen aufgeteilt oder zentral veranschlagt werden.

Dritter Abschnitt
Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 20
Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

§ 21

Bildung von Budgets

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

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

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

§ 22

Ermächtigungsübertragung

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

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

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

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

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

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

§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

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

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

§ 25

Vergabe von Aufträgen

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

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

§ 26

Stundung, Niederschlagung und Erlass

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

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

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

Vierter Abschnitt

Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

§ 27

Buchführung

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

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

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

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

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

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

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

**§ 28
Inventur, Inventar**

(1) In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. § 31 Absatz 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

§ 29

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend darstellt werden. § 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.

(2) Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden.

(4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

§ 30

Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

(1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.

(2) Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.

(3) Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.

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

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

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

§ 31

Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

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

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

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
 - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
 - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
 - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
 - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
 - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
 - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
 - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
 - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
 - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
 - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
 - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
 - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
 - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
 - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
 - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
- 3 die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
 - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
 - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
 - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
 - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
 - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
 - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
- 4 die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
 - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
 - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung,
 - 4.4 regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
 - 4.5 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten.

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

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer be-

stellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

§ 32

Allgemeine Bewertungsanforderungen

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

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

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

§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

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

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

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

(4) Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebil-

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

det werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

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

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

**§ 35
Abschreibungen**

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 36
Rückstellungen

- (1) Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.
- (2) Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.
- (3) Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlussstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.
- (4) Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlussstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.
- (5) Für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig sein wird.
- (6) Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

Sechster Abschnitt
Jahresabschluss

§ 37
Jahresabschluss

- (1) Die Gemeinde hat zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in dieser Verordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Der Jahresabschluss besteht aus
1. der Ergebnisrechnung,
 2. der Finanzrechnung,
 3. den Teilrechnungen,
 4. der Bilanz und
 5. dem Anhang.
- (2) Dem Jahresabschluss ist ein Lagebericht nach § 48 beizufügen.

§ 38
Ergebnisrechnung

- (1) In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt von einander nachzuweisen. Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

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

**§ 39
Finanzrechnung**

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

**§ 40
Teilrechnungen**

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

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

**§ 41
Bilanz**

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

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

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

1. Anlagevermögen,

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,

1.2 Sachanlagen,

1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,

1.2.1.1 Grünflächen,

1.2.1.2 Ackerland,

1.2.1.3 Wald, Forsten,

1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,

1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,

1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,

1.2.2.2 Schulen,

1.2.2.3 Wohnbauten,

1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,

1.2.3 Infrastrukturvermögen,

1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,

1.2.3.2 Brücken und Tunnel,

1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

- 1. Eigenkapital,
 - 1.1 Allgemeine Rücklage,
 - 1.2 Sonderrücklagen,
 - 1.3 Ausgleichsrücklage,
 - 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag,
- 2. Sonderposten,
 - 2.1 für Zuwendungen,
 - 2.2 für Beiträge,
 - 2.3 für den Gebührenaussgleich,
 - 2.4 Sonstige Sonderposten,
- 3. Rückstellungen,
 - 3.1 Pensionsrückstellungen,
 - 3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten,
 - 3.3 Instandhaltungsrückstellungen,

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

- 3.4 Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5,
- 4. Verbindlichkeiten,
 - 4.1 Anleihen,
 - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,
 - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
- 5. Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern.

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

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

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

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

§ 42

Rechnungsabgrenzungsposten

- (1) Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.
- (2) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.
- (3) Als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

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

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

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

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

**§ 44
Anhang**

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

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
3. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
4. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
5. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
6. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
7. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
8. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen und

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

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

**§ 45
Anlagenspiegel**

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

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

**§ 46
Forderungsspiegel**

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

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

**§ 47
Verbindlichkeitspiegel**

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

**§ 48
Lagebericht**

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

**Siebter Abschnitt
Gesamtabschluss**

**§ 49
Gesamtabschluss**

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

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

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

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

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

**§ 50
Konsolidierung**

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

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

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

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

§ 51

Gesamtlagebericht, Gesamtanhang

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

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

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

§ 52

Beteiligungsbericht

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

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

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

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

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

§ 53

Aufstellung der Eröffnungsbilanz

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

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

§ 54

Ermittlung der Wertansätze

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

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

§ 55

Besondere Bewertungsvorschriften

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

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

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

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

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
GEMEINDEHAUSHALTSVERORDNUNG**

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

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

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

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

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

§ 56

Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

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

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

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

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

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

§ 57

Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

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

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

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

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

**Neunter Abschnitt
Schlussvorschriften**

§ 58

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

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

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

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

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

§ 59

Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

EEEEEEEEEEEEEE

3. Handelsgesetzbuch (Auszug)

Die in § 50 Abs. 1 und 3, § 51 Abs. 3 und § 52 Abs. 2 GemHVO NRW zur Anwendung durch die Gemeinde im Rahmen ihres Haushaltsrechts bestimmten handelsrechtlichen Vorschriften sind nach § 49 Abs. 4 GemHVO NRW in der Fassung des Handelsgesetzbuches (Stand 2002) entsprechend anzuwenden.

Zweiter Titel Bilanz

§ 266 Gliederung der Bilanz

(1) Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 3, 2) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden.

(2) Aktivseite

A. Anlagevermögen:

I. Immaterielle Vermögensgegenstände:

1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
2. Geschäfts- oder Firmenwert;
3. geleistete Anzahlungen;

II. Sachanlagen:

1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken;
2. technische Anlagen und Maschinen;
3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung;
4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau;

III. Finanzanlagen:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen;
3. Beteiligungen;
4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
5. Wertpapiere des Anlagevermögens;
6. sonstige Ausleihungen.

B. Umlaufvermögen:

I. Vorräte:

1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
3. fertige Erzeugnisse und Waren;
4. geleistete Anzahlungen;

II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:

1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
4. sonstige Vermögensgegenstände;

III. Wertpapiere:

1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
2. eigene Anteile;
3. sonstige Wertpapiere;

IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.

C. Rechnungsabgrenzungsposten.

(3) Passivseite

A. Eigenkapital:

- I. Gezeichnetes Kapital;
- II. Kapitalrücklage;
- III. Gewinnrücklagen:
 1. gesetzliche Rücklage;
 2. Rücklage für eigene Anteile;
 3. satzungsmäßige Rücklagen;
 4. andere Gewinnrücklagen;
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

B. Rückstellungen:

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
2. Steuerrückstellungen;
3. sonstige Rückstellungen.

C. Verbindlichkeiten:

1. Anleihen
davon konvertibel;
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
8. sonstige Verbindlichkeiten,
davon aus Steuern,
davon im Rahmen der sozialen Sicherheit.

D. Rechnungsabgrenzungsposten.

§ 271

Beteiligungen. Verbundene Unternehmen

(1) Beteiligungen sind Anteile an anderen Unternehmen, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Dabei ist es unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Als Beteiligung gelten im Zweifel Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals dieser Gesellschaft überschreiten. Auf die Berechnung ist § 16 Abs. 2 und 4 des Aktiengesetzes entsprechend anzuwenden. Die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft gilt nicht als Beteiligung im Sinne dieses Buches.

(2) Verbundene Unternehmen im Sinne dieses Buches sind solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen (§ 290) in den Konzernabschluß eines Mutterunternehmens nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung einzubeziehen sind, das als oberstes Mutterunternehmen den am weitestgehenden Konzernabschluß nach dem Zweiten Unterabschnitt aufzustellen hat, auch wenn die Aufstellung unterbleibt, oder das einen befreienden Konzernabschluß nach § 291 oder nach einer nach § 292 erlassenen Rechtsverordnung aufstellt oder aufstellen könnte; Tochterunternehmen, die nach § 295 oder § 296 nicht einbezogen werden, sind ebenfalls verbundene Unternehmen.

Dritter Titel

Gewinn- und Verlustrechnung

§ 275

Gliederung

(1) Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen. Dabei sind die in Absatz 2 oder 3 bezeichneten Posten in der angegebenen Reihenfolge gesondert auszuweisen.

(2) Bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen,
davon aus verbundenen Unternehmen
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,
davon aus verbundenen Unternehmen
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
davon aus verbundenen Unternehmen
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
davon an verbundene Unternehmen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(3) Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens sind auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3. Bruttoergebnis vom Umsatz
4. Vertriebskosten
5. allgemeine Verwaltungskosten
6. sonstige betriebliche Erträge
7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8. Erträge aus Beteiligungen,
davon aus verbundenen Unternehmen
9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,
davon aus verbundenen Unternehmen
10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
davon aus verbundenen Unternehmen
11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
davon an verbundene Unternehmen
13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliches Ergebnis
17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18. sonstige Steuern

19. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

(4) Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen dürfen in der Gewinn- und Verlustrechnung erst nach dem Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" ausgewiesen werden.

§ 276

Größenabhängige Erleichterungen

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1, 2) dürfen die Posten § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen.

§ 277

Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

(1) Als Umsatzerlöse sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Erzeugnissen und Waren sowie aus von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.

(2) Als Bestandsveränderungen sind sowohl Änderungen der Menge als auch solche des Wertes zu berücksichtigen; Abschreibungen jedoch nur, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft sonst üblichen Abschreibungen nicht überschreiten.

(3) Außerplanmäßige Abschreibungen nach § 253 Abs. 2 Satz 3 sowie Abschreibungen nach § 253 Abs. 3 Satz 3 sind jeweils gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben. Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne sind jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.

(4) Unter den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" sind Erträge und Aufwendungen auszuweisen, die außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der Kapitalgesellschaft anfallen. Die Posten sind hinsichtlich ihres Betrags und ihrer Art im Anhang zu erläutern, soweit die ausgewiesenen Beträge für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Satz 2 gilt auch für Erträge und Aufwendungen, die einem anderen Geschäftsjahr zuzurechnen sind.

Vierter Titel Vollkonsolidierung

§ 300

Konsolidierungsgrundsätze. Vollständigkeitsgebot

(1) In dem Konzernabschluß ist der Jahresabschluß des Mutterunternehmens mit den Jahresabschlüssen der Tochterunternehmen zusammenzufassen. An die Stelle der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an den einbezogenen Tochterunternehmen treten die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten der Tochterunternehmen, soweit sie nach dem Recht des Mutterunternehmens bilanzierungsfähig sind und die Eigenart des Konzernabschlusses keine Abweichungen bedingt oder in den folgenden Vorschriften nichts anderes bestimmt ist.

(2) Die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind unabhängig von ihrer Berücksichtigung in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen vollständig aufzunehmen, soweit nach dem Recht des Mutterunternehmens nicht ein Bilanzierungsverbot oder ein Bilanzierungswahlrecht besteht. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bilanzierungswahlrechte dürfen im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in

den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Ansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen.

§ 301 Kapitalkonsolidierung

(1) Der Wertansatz der dem Mutterunternehmen gehörenden Anteile an einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen wird mit dem auf diese Anteile entfallenden Betrag des Eigenkapitals des Tochterunternehmens verrechnet. Das Eigenkapital ist anzusetzen

1. entweder mit dem Betrag, der dem Buchwert der in den Konzernabschluß aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten, gegebenenfalls nach Anpassung der Wertansätze nach § 308 Abs. 2, entspricht, oder
2. mit dem Betrag, der dem Wert der in den Konzernabschluß aufzunehmenden Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten entspricht, der diesen an dem für die Verrechnung nach Absatz 2 gewählten Zeitpunkt beizulegen ist.

Bei Ansatz mit dem Buchwert nach Satz 2 Nr. 1 ist ein sich ergebender Unterschiedsbetrag den Wertansätzen von in der Konzernbilanz anzusetzenden Vermögensgegenständen und Schulden des jeweiligen Tochterunternehmens insoweit zuzuschreiben oder mit diesen zu verrechnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz.

(2) Die Verrechnung nach Absatz 1 wird auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluß oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.

(3) Ein bei der Verrechnung nach Absatz 1 Satz 2 Nr. 2 entstehender oder ein nach Zuschreibung oder Verrechnung nach Absatz 1 Satz 3 verbleibender Unterschiedsbetrag ist in der Konzernbilanz, wenn er auf der Aktivseite entsteht, als Geschäfts- oder Firmenwert und, wenn er auf der Passivseite entsteht, als Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung auszuweisen. Der Posten und wesentliche Änderungen gegenüber dem Vorjahr sind im Anhang zu erläutern. Werden Unterschiedsbeträge der Aktivseite mit solchen der Passivseite verrechnet, so sind die verrechneten Beträge im Anhang anzugeben.

(4) Absatz 1 ist nicht auf Anteile an dem Mutterunternehmen anzuwenden, die dem Mutterunternehmen oder einem in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen gehören. Solche Anteile sind in der Konzernbilanz als eigene Anteile im Umlaufvermögen gesondert auszuweisen.

§ 302 Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung

(1) Ein Mutterunternehmen darf die in § 301 Abs. 1 vorgeschriebene Verrechnung der Anteile unter den folgenden Voraussetzungen auf das gezeichnete Kapital des Tochterunternehmens beschränken:

1. die zu verrechnenden Anteile betragen mindestens neunzig vom Hundert des Nennbetrags oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der Anteile des Tochterunternehmens, die nicht eigene Anteile sind,
2. die Anteile sind auf Grund einer Vereinbarung erworben worden, die die Ausgabe von Anteilen eines in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmens vorsieht, und
3. eine in der Vereinbarung vorgesehene Barzahlung übersteigt nicht zehn vom Hundert des Nennbetrags oder, falls ein Nennbetrag nicht vorhanden ist, des rechnerischen Wertes der ausgegebenen Anteile.

(2) Ein sich nach Absatz 1 ergebender Unterschiedsbetrag ist, wenn er auf der Aktivseite entsteht, mit den Rücklagen zu verrechnen oder, wenn er auf der Passivseite entsteht, den Rücklagen hinzuzurechnen.

(3) Die Anwendung der Methode nach Absatz 1 und die sich daraus ergebenden Veränderungen der Rücklagen sowie Name und Sitz des Unternehmens sind im Konzernanhang anzugeben.

§ 303

Schuldenkonsolidierung

(1) Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten sind wegzulassen.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

§ 304

Behandlung der Zwischenergebnisse

(1) In den Konzernabschluß zu übernehmende Vermögensgegenstände, die ganz oder teilweise auf Lieferungen oder Leistungen zwischen in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen beruhen, sind in der Konzernbilanz mit einem Betrag anzusetzen, zu dem sie in der auf den Stichtag des Konzernabschlusses aufgestellten Jahresbilanz dieses Unternehmens angesetzt werden könnten, wenn die in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen auch rechtlich ein einziges Unternehmen bilden würden.

(2) Absatz 1 braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Behandlung der Zwischenergebnisse nach Absatz 1 für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung ist.

§ 305

Aufwands- und Ertragskonsolidierung

(1) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung sind

1. bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind,
2. andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind.

(2) Aufwendungen und Erträge brauchen nach Absatz 1 nicht weggelassen zu werden, wenn die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind.

§ 306

Steuerabgrenzung

Ist das im Konzernabschluß ausgewiesene Jahresergebnis auf Grund von Maßnahmen, die nach den Vorschriften dieses Titels durchgeführt worden sind, niedriger oder höher als die Summe der Einzelergebnisse der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so ist der sich für das Geschäftsjahr und frühere Geschäftsjahre ergebende Steueraufwand, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu hoch ist, durch Bildung eines Abgrenzungspostens auf der Aktivseite oder, wenn er im Verhältnis zum Jahresergebnis zu niedrig ist, durch Bildung einer Rückstellung nach § 249 Abs. 1 Satz 1 anzupassen, soweit sich der zu hohe oder der zu niedrige Steueraufwand in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich ausgleicht. Der Posten ist in der Konzernbilanz oder im Konzernanhang gesondert anzugeben. Er darf mit den Posten nach § 274 zusammengefaßt werden.

§ 307

Anteile anderer Gesellschafter

(1) In der Konzernbilanz ist für nicht dem Mutterunternehmen gehörende Anteile an in den Konzernabschluß einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. In den Ausgleichsposten sind auch die Beträge einzubeziehen, die bei Anwendung der Kapitalkonsolidierungsmethode nach § 301 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 dem Anteil der anderen Gesellschafter am Eigenkapital entsprechen.

(2) In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist der im Jahresergebnis enthaltene, anderen Gesellschaftern zustehende Gewinn und der auf sie entfallende Verlust nach dem Posten "Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag" unter entsprechender Bezeichnung gesondert auszuweisen

Fünfter Titel
Bewertungsvorschriften

§ 308

Einheitliche Bewertung

(1) Die in den Konzernabschluß nach § 300 Abs. 2 übernommenen Vermögensgegenstände und Schulden der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen sind nach den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens anwendbaren Bewertungsmethoden einheitlich zu bewerten. Nach dem Recht des Mutterunternehmens zulässige Bewertungswahlrechte können im Konzernabschluß unabhängig von ihrer Ausübung in den Jahresabschlüssen der in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ausgeübt werden. Abweichungen von den auf den Jahresabschluß des Mutterunternehmens angewandten Bewertungsmethoden sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(2) Sind in den Konzernabschluß aufzunehmende Vermögensgegenstände oder Schulden des Mutterunternehmens oder der Tochterunternehmen in den Jahresabschlüssen dieser Unternehmen nach Methoden bewertet worden, die sich von denen unterscheiden, die auf den Konzernabschluß anzuwenden sind oder die von den gesetzlichen Vertretern des Mutterunternehmens in Ausübung von Bewertungswahlrechten auf den Konzernabschluß angewendet werden, so sind die abweichend bewerteten Vermögensgegenstände oder Schulden nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden neu zu bewerten und mit den neuen Wertansätzen in den Konzernabschluß zu übernehmen. Wertansätze, die auf der Anwendung von für Kreditinstitute oder Versicherungsunternehmen wegen der Besonderheiten des Geschäftszweigs geltenden Vorschriften beruhen, dürfen beibehalten werden; auf die Anwendung dieser Ausnahme ist im Konzernanhang hinzuweisen. Eine einheitliche Bewertung nach Satz 1 braucht nicht vorgenommen zu werden, wenn ihre Auswirkungen für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns nur von untergeordneter Bedeutung sind. Darüber hinaus sind Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig; sie sind im Konzernanhang anzugeben und zu begründen.

(3) (aufgehoben)

§ 309

Behandlung des Unterschiedsbetrags

(1) Ein nach § 301 Abs. 3 auszuweisender Geschäfts- oder Firmenwert ist in jedem folgenden Geschäftsjahr zu mindestens einem Viertel durch Abschreibungen zu tilgen. Die Abschreibung des Geschäfts- oder Firmenwerts kann aber auch planmäßig auf die Geschäftsjahre verteilt werden, in denen er voraussichtlich genutzt werden kann. Der Geschäfts- oder Firmenwert darf auch offen mit den Rücklagen verrechnet werden.

(2) Ein nach § 301 Abs. 3 auf der Passivseite auszuweisender Unterschiedsbetrag darf ergebniswirksam nur aufgelöst werden, soweit

1. eine zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Konsolidierung erwartete ungünstige Entwicklung der künftigen Ertragslage des Unternehmens eingetreten ist oder zu diesem Zeitpunkt erwartete Aufwendungen zu berücksichtigen sind oder
2. am Abschlußstichtag feststeht, daß er einem realisierten Gewinn entspricht.

Sechster Titel **Anteilmäßige Konsolidierung**

§ 310

(1) Führt ein in einen Konzernabschluß einbezogenes Mutter- oder Tochterunternehmen ein anderes Unternehmen gemeinsam mit einem oder mehreren nicht in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen, so darf das andere Unternehmen in den Konzernabschluß entsprechend den Anteilen am Kapital einbezogen werden, die dem Mutterunternehmen gehören.

(2) Auf die anteilmäßige Konsolidierung sind die §§ 297 bis 301, §§ 303 bis 306, 308, 309 entsprechend anzuwenden.

§ 311

Definition. Befreiung

(1) Wird von einem in den Konzernabschluß einbezogenen Unternehmen ein maßgeblicher Einfluß auf die Geschäfts- und Finanzpolitik eines nicht einbezogenen Unternehmens, an dem das Unternehmen nach § 271 Abs. 1 beteiligt ist, ausgeübt (assoziiertes Unternehmen), so ist diese Beteiligung in der Konzernbilanz unter einem besonderen Posten mit entsprechender Bezeichnung auszuweisen. Ein maßgeblicher Einfluß wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens den fünften Teil der Stimmrechte der Gesellschafter innehat.

(2) Auf eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen brauchen Absatz 1 und § 312 nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Konzerns von untergeordneter Bedeutung ist.

§ 312

Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags

(1) Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz

1. entweder mit dem Buchwert oder

2. mit dem Betrag, der dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens entspricht, anzusetzen. Bei Ansatz mit dem Buchwert nach Satz 1 Nr. 1 ist der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wert und dem anteiligen Eigenkapital des assoziierten Unternehmens bei erstmaliger Anwendung in der Konzernbilanz zu vermerken oder im Konzernanhang anzugeben. Bei Ansatz mit dem anteiligen Eigenkapital nach Satz 1 Nr. 2 ist das Eigenkapital mit dem Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Bilanzierungshilfen und Sonderposten des assoziierten Unternehmens mit dem Wert angesetzt werden, der ihnen an dem nach Absatz 3 gewählten Zeitpunkt beizulegen ist, jedoch darf dieser Betrag die Anschaffungskosten für die Anteile an dem assoziierten Unternehmen nicht überschreiten; der Unterschiedsbetrag zwischen diesem Wertansatz und dem Buchwert der Beteiligung ist bei erstmaliger Anwendung in der Konzernbilanz gesondert auszuweisen oder im Konzernanhang anzugeben. Die angewandte Methode ist im Konzernanhang anzugeben.

(2) Der Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 2 ist den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden des assoziierten Unternehmens insoweit zuzuordnen, als deren Wert höher oder niedriger ist als der bisherige Wertansatz. Der nach Satz 1 zugeordnete oder der sich nach Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 ergebende Betrag ist entsprechend der Behandlung der Wertansätze dieser Vermögensgegenstände und Schulden im Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens im Konzernabschluß fortzuführen, abzuschreiben oder aufzulösen. Auf einen nach

Zuordnung nach Satz 1 verbleibenden Unterschiedsbetrag und einen Unterschiedsbetrag nach Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz ist § 309 entsprechend anzuwenden.

(3) Der Wertansatz der Beteiligung und die Unterschiedsbeträge werden auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des assoziierten Unternehmens in den Konzernabschluß oder beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen assoziiertes Unternehmen geworden ist, ermittelt. Der gewählte Zeitpunkt ist im Konzernanhang anzugeben.

(4) Der nach Absatz 1 ermittelte Wertansatz einer Beteiligung ist in den Folgejahren um den Betrag der Eigenkapitalveränderungen, die den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens entsprechen, zu erhöhen oder zu vermindern; auf die Beteiligung entfallende Gewinnausschüttungen sind abzusetzen. In der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung ist das auf assoziierte Beteiligungen entfallende Ergebnis unter einem gesonderten Posten auszuweisen.

(5) Wendet das assoziierte Unternehmen in seinem Jahresabschluß vom Konzernabschluß abweichende Bewertungsmethoden an, so können abweichend bewertete Vermögensgegenstände oder Schulden für die Zwecke der Absätze 1 bis 4 nach den auf den Konzernabschluß angewandten Bewertungsmethoden bewertet werden. Wird die Bewertung nicht angepaßt, so ist dies im Konzernanhang anzugeben. § 304 über die Behandlung der Zwischenergebnisse ist entsprechend anzuwenden, soweit die für die Beurteilung maßgeblichen Sachverhalte bekannt oder zugänglich sind. Die Zwischenergebnisse dürfen auch anteilig entsprechend den dem Mutterunternehmen gehörenden Anteilen am Kapital des assoziierten Unternehmens weggelassen werden.

(6) Es ist jeweils der letzte Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens zugrunde zu legen. Stellt das assoziierte Unternehmen einen Konzernabschluß auf, so ist von diesem und nicht vom Jahresabschluß des assoziierten Unternehmens auszugehen.

§ 342

Privates Rechnungslegungsgremium

(1) Das Bundesministerium der Justiz kann eine privatrechtlich organisierte Einrichtung durch Vertrag anerkennen und ihr folgende Aufgaben übertragen:

1. Entwicklung von Empfehlungen zur Anwendung der Grundsätze über die Konzernrechnungslegung,
2. Beratung des Bundesministeriums der Justiz bei Gesetzgebungsvorhaben zu Rechnungslegungsvorschriften und
3. Vertretung der Bundesrepublik Deutschland in internationalen Standardisierungsgremien.

Es darf jedoch nur eine solche Einrichtung anerkannt werden, die aufgrund ihrer Satzung gewährleistet, daß die Empfehlungen unabhängig und ausschließlich von Rechnungslegern in einem Verfahren entwickelt und beschlossen werden, das die fachlich interessierte Öffentlichkeit einbezieht. Soweit Unternehmen oder Organisationen von Rechnungslegern Mitglied einer solchen Einrichtung sind, dürfen die Mitgliedschaftsrechte nur von Rechnungslegern ausgeübt werden.

(2) Die Beachtung der die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung wird vermutet, soweit vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachte Empfehlungen einer nach Absatz 1 Satz 1 anerkannten Einrichtung beachtet worden sind.

EEEEEEEEEEEE

4. Deutsche Rechnungslegungsstandards

Die Verlautbarungen des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e. V. (DRSC), z.B. über die Kapitalflussrechnung, stellen fachliche Regelungen dar. Werden diese in der vom Bundesministerium der Justiz bekanntgemachten Empfehlung beachtet, wird vermutet, dass damit zugleich die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet werden (vgl. § 342 Abs. 2 HGB). Der Deutsche Rechnungslegungsrat (DRS) hat am 29.10.1999 den E-DRS 2 verabschiedet. Dieser wurde am 31.05.2000 vom BMJ im Bundesanzeiger Nr. 103, S. 10.189, als "DRS 2 - Kapitalflussrechnung" bekannt gemacht. An diesem Standard sind bisher Änderungen durch den DRÄS 1, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 121a vom 02.07.2004, S. 14.449, sowie durch den DRÄS 3, bekannt gemacht im Bundesanzeiger Nr. 164 vom 31.08.2005, S. 13.202, erfolgt.

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 DRS 2 Kapitalflussrechnung

Zusammenfassung

In diesem Standard sind die Grundsätze festgelegt, die Mutterunternehmen zu beachten haben, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB eine Kapitalflussrechnung für den Konzernabschluss zu erstellen haben.

In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme nach den Cashflows für die Bereiche der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit gesondert darzustellen. Dabei richtet sich die Zuordnung im Einzelfall nach der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens. Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen bei der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit.

Ausgangspunkt der Kapitalflussrechnung bildet der Finanzmittelfonds. Er setzt sich ausschließlich aus den Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zusammen. Zahlungsmitteläquivalente sind als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Dabei dürfen jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit kann entweder direkt oder indirekt dargestellt werden. Für die Bereiche der Investitions- und der Finanzierungstätigkeit erfolgt die Darstellung der Zahlungsströme dagegen ausschließlich nach der direkten Methode.

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird. Ferner sind erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und gezahlte Ertragssteuern der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

Der Standard enthält Mindestgliederungsschemata für eine Darstellung nach der direkten Methode und nach der indirekten Methode. Diese werden in der Anlage zusammen gefasst.

Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 2 Kapitalflussrechnung

Ziel

1. Für die finanzwirtschaftliche Beurteilung eines Unternehmens sind die ihm zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Die Kapitalflussrechnung soll den Einblick in die Fähigkeit des Unternehmens verbessern, künftig finanzielle Überschüsse zu erwirtschaften, seine Zahlungsverpflichtungen zu erfüllen und Ausschüttungen an die Anteilseigner zu leisten. Hierzu soll sie für die Berichtsperiode die Zahlungsströme darstellen und darüber Auskunft geben, wie das Unternehmen aus laufender Geschäftstätigkeit Finanzmittel erwirtschaftet hat und welche zahlungswirksamen Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen vorgenommen wurden.

Gegenstand und Geltungsbereich

2. Dieser Standard regelt die Grundsätze der Kapitalflussrechnung, die gemäß § 297 Abs. 1 HGB für den Konzernabschluss zu erstellen ist.

2a. Der vorliegende Standard gilt für alle Mutterunternehmen, die nach § 290 HGB, auch in Verbindung mit § 264a Abs. 1 HGB, einen Konzernabschluss erstellen. Der Standard gilt auch, wenn für Konzernabschlüsse nach § 11 PublG eine Kapitalflussrechnung zu erstellen ist.

2b. Unternehmen, die für den Konzernabschluss nach § 11 PublG freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen sollen ebenfalls diesen Standard befolgen.

2c. Der Standard gilt nicht für Unternehmen, die nach § 315a HGB ihren Konzernabschluss nach internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne des Artikels 4 der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 (ABl. EU Nr. L 243 S. 1) erstellen oder gemäß den Übergangsvorschriften des Artikels 57 EGHGB weiterhin international anerkannte Rechnungslegungsstandards anwenden.

3. Unternehmen, die freiwillig eine Kapitalflussrechnung erstellen, sollen diesen Standard beachten.

4. Dieser Standard gilt für Unternehmen aller Branchen, soweit in anderen Standards nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist.

5. (aufgehoben)

6. Folgende Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:

Zahlungsmittel: Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen

Zahlungsmitteläquivalente: Als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen.

Finanzmittelfonds: Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten

Finanzschulden: Verbindlichkeiten gegenüber Banken, Kapitalsammelstellen und anderen Geldgebern sowie Anleihen, nicht jedoch Lieferanten- oder sonstige Verbindlichkeiten aus der laufenden Geschäftstätigkeit

Investitionstätigkeiten: Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens, von längerfristigen finanziellen Vermögenswerten, die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören, sowie die Anlage von Finanzmittelbeständen (bspw. Wertpapieren des Umlaufvermögens ohne Handelsbestand), die nicht dem Finanzmittelfonds oder der Finanzierungstätigkeit zugehören.

Finanzierungstätigkeiten: Zahlungswirksame Aktivitäten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung der Eigenkapitalposten und der Finanzschulden des Unternehmens auswirken.

Laufende Geschäftstätigkeiten: Wesentliche auf Erlöserzielung ausgerichtete zahlungswirksame Tätigkeiten des Unternehmens sowie sonstige Aktivitäten, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind.

Cashflows: Netto-Zahlungsströme einer Periode aus laufenden Geschäftstätigkeiten, aus Investitions- sowie aus Finanzierungstätigkeiten

Regeln

Darstellung und Ermittlung der Zahlungsströme in einer Kapitalflussrechnung

7. In der Kapitalflussrechnung sind die Zahlungsströme getrennt nach den Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit (einschl. Desinvestitionen) und aus der Finanzierungstätigkeit darzustellen. Hierbei entspricht die Summe der Cashflows aus diesen drei Tätigkeitsbereichen der Veränderung des Finanzmittelfonds in der Berichtsperiode, soweit diese nicht auf Wechselkurs- oder sonstigen Wertänderungen beruhen.

8. Diese Cashflows sind entsprechend der jeweiligen wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmens der laufenden Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit oder der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.

9. Einige Zahlungsströme lassen sich mehreren Tätigkeitsbereichen zuordnen, wie bspw. bei Auszahlungen aufgrund von Annuitätendarlehen die Zinsanteile der laufenden Geschäftstätigkeit und die Zinsanteile der Finanzierungstätigkeit. Soweit dieser Standard keine Zuordnung trifft oder preferiert, sind diese Zahlungsströme auf die betroffenen Tätigkeitsbereiche nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung aufzuteilen oder dem vorrangig betroffenen Bereich zuzuordnen.

10. Die Kapitalflussrechnung ist in Staffelform unter Beachtung der in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederung aufzustellen; Vergleichszahlen der Vorperiode sind beizufügen. Für die Darstellung der Kapitalflussrechnung gilt der Grundsatz der Stetigkeit.

11. Ausgangspunkte der Kapitalflussrechnung sind das Rechnungswesen und die daraus nach nationalen Grundsätzen (HGB) abgeleitete Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.

12. Bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung sind zwei Schritte zu unterscheiden, die Ermittlung und die Darstellung der Zahlungen. Die im ersten Schritt durchzuführende Ermittlung kann originär oder derivativ vorgenommen werden. Bei der originären Ermittlung werden alle Geschäftsvorfälle, die zu Veränderungen des Finanzmittelfonds führen, einzelnen Zahlungsströmen zugeordnet. Bei der derivativen Ermittlung geht man von den Zahlenwerten des Rechnungswesens aus. So können z.B. die Umsatzeinzahlungen ausgehend von den Umsatzerlösen der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt werden, in dem diese um die Bestandsänderung der Forderungen korrigiert werden. In einem zweiten Schritt kann die Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit direkt oder indirekt erfolgen (siehe Tz. 24 ff.). Für die Ermittlung und Darstellung des Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit wird keine Vorgehensweise bevorzugt; in der Regel wird dieser Cashflow derivativ ermittelt und indirekt dargestellt. Der Cashflow aus der Investitions- und Finanzierungstätigkeit ist unabhängig von der Ermittlungsmethode immer direkt darzustellen.

13. Die Kapitalflussrechnung eines Konzerns soll aus der Konzernbilanz und Konzerngewinn- und Verlustrechnung unter Verwendung zusätzlicher Informationen oder durch Konsolidierung der Kapitalflussrechnungen der einbezogenen Unternehmen ermittelt werden. Dabei gilt die Fiktion der wirtschaftlichen Einheit eines Konzerns.

14. Alle in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sind entsprechend ihrer Konsolidierungsmethode in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen. So sind bspw. Zahlungen eines quotenkonsolidierten Unternehmens entsprechend der Konsolidierungsquote im Konzernabschluss in die Kapitalflussrechnung zu übernehmen. Nach der Equity-Methode bilanzierte Unternehmen werden in der Kapitalflussrechnung nur anhand der Zahlungen zwischen ihnen und dem Konzern und anhand der Zahlungen im Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf der Beteiligungen an ihnen erfasst

15. Die Zahlungsströme sind unsaldiert auszuweisen, ausgenommen aus der indirekten Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit. Sie dürfen in folgenden Ausnahmefällen saldiert ausgewiesen werden:

- a) bei hoher Umschlagshäufigkeit, großen Beträgen und kurzen Laufzeiten, bspw. dem Kauf und Verkauf von Wertpapieren oder

b) bei Zahlungsströmen für Rechnung von Dritten, wenn sie überwiegend auf Aktivitäten der Dritten zurückzuführen sind, etwa bei für Dritte eingezogenen und an sie weitergeleiteten Mieten.

Abgrenzung des Finanzmittelfonds

16. In den Finanzmittelfonds sind nur Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente einzubeziehen.

17. Dieser Standard definiert als Finanzmittelfonds nur liquide Mittel ersten Grades, um Wertänderungsrisiken von Fondsbeständen in ihrer jeweiligen Währung und Erlösrisiken zu minimieren.

18. Damit Finanzmittel als Zahlungsmitteläquivalente klassifiziert werden können, müssen sie dem Unternehmen als Liquiditätsreserve dienen. Dementsprechend müssen sie jederzeit ohne wesentliche Wertabschläge in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und dürfen nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Zahlungsmitteläquivalente haben in der Regel nur Restlaufzeiten von nicht mehr als drei Monaten, gerechnet vom Erwerbszeitpunkt.

19. Jederzeit fällige Bankverbindlichkeiten, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören, dürfen in den Finanzmittelfonds einbezogen werden.

20. Ändern sich die Werte der in den Finanzmittelfonds auf genommenen Zahlungsmitteläquivalente aufgrund von Bewertungsvorgängen, ist der entstehende Unterschiedsbetrag in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten auszuweisen.

21. Sind im Finanzmittelfonds Fremdwährungsbestände enthalten, sind diese mit dem Wechselkurs des Bilanzstichtages umzurechnen. Es können sich Veränderungen des Finanzmittelfonds ergeben, wenn sich die Wechselkurse in der Berichtsperiode ändern. Ihnen liegen insoweit keine Geschäftsvorfälle zugrunde. Um auf den Finanzmittelfonds zum Jahresende überzuleiten, ist der Ausweis dieser Wechselkursdifferenzen in einem von den Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit getrennten Posten erforderlich. Dieser Posten darf mit dem, in Tz. 20 genannten Posten zusammen gefasst werden, soweit er unwesentlich ist.

Zahlungsströme in Fremdwährungen

22. Zahlungsströme in Fremdwährungen sind grundsätzlich mit dem Wechselkurs des jeweiligen Zahlungszeitpunktes in die Berichtswährung umzurechnen; dies gilt auch für ausländische Tochterunternehmen. Die Währungsumrechnung kann aus Vereinfachungsgründen mit gewogenen Durchschnittskursen vorgenommen werden, die im Ergebnis einer Umrechnung mit den tatsächlichen Kursen zum Zahlungszeitpunkt näherungsweise entsprechen.

Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

23. Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt aus der auf Erlöserzielung ausgerichteten Tätigkeit des Unternehmens, soweit er nicht dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zugeordnet wird.

24. Der Cashflow ist im Bereich der laufenden Geschäftstätigkeit nach einer der folgenden Methoden darzustellen:

a) nach der direkten Methode, in dem Einzahlungen und Auszahlungen unsaldiert angegeben werden, oder

b) nach der indirekten Methode, in dem eine Überleitungsrechnung das Periodenergebnis um zahlungsunwirksame Aufwendungen und Erträge, um Bestandsveränderungen bei Posten des Nettoumlaufvermögens (ohne Finanzmittelfonds) und um alle Posten, die Cashflows aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit sind, korrigiert wird.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD 2**

25. Die nachfolgenden Gliederungen sind Mindestgliederungen und ggf. entsprechend den weiteren Anforderungen dieses Standards zu untergliedern. Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind gesondert auszuweisen.

26. Bei Anwendung der direkten Methode zur Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit ist gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern:

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

Abbildung 2 „Gliederungsschema I („Direkte Methode“) aus DRS 2“

27. Bei Anwendung der indirekten Methode zur Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit ist die Überleitungsrechnung gemäß dem nachfolgenden Schema zu gliedern:

1.		Periodenergebnis (Einschließlich Ergebnisanteilen von Minderheitsgesellschaftern) vor außerordentlichen Posten
2.	+ / -	Abschreibungen/Zuschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens
3.	+ / -	Zunahme/Abnahme der Rückstellungen
4.	+ / -	Sonstige zahlungsunwirksame Aufwendungen/Erträge (bspw. Abschreibung auf ein aktiviertes Disagio)
5.	- / +	Gewinn/Verlust aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens
6.	- / +	Zunahme/Abnahme der Vorräte, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
7.	+ / -	Zunahme/Abnahme der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
8.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
9.		Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit

Abbildung 3 „Gliederungsschema II („Indirekte Methode“) aus DRS 2“

28. Geht ein Unternehmen bei der Darstellung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit nach der indirekten Methode nicht vom Periodenergebnis vor außerordentlichen Posten aus, ist die Ausgangsgröße auf das Periodenergebnis überzuleiten. Dies kann auch in den ergänzenden Angaben zur Kapitalflussrechnung geschehen (siehe Tz. 52).

Cashflow aus der Investitionstätigkeit

29. Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus Investitionstätigkeit entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

30. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll.

31. Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit stammt aus Zahlungsströmen im Zusammenhang mit den Ressourcen des Unternehmens, mit denen langfristig, meist länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Der Investitionstätigkeit zuzuordnen sind auch Zahlungsströme von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition, sofern diese nicht zum Finanzmittelfonds gehören oder zu Handelszwecken gehalten werden. Ferner sind die Zahlungsströme aus dem Erwerb und dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und von Geschäftseinheiten als Investitionstätigkeit zu klassifizieren.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD 2**

32. Der Cashflow aus Investitionstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
2.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
3.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
4.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
5.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
6.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
7.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
8.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
9.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
10.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
11.		Cashflow aus Investitionstätigkeit

Abbildung 4 „Gliederungsschema Investitionstätigkeit aus DRS 2“

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit

33. Ein Unternehmen hat die Zahlungsströme gesondert auszuweisen, die aus der Finanzierungstätigkeit entstehen. Die Darstellung erfolgt nach der direkten Methode.

34. Dem Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit sind grundsätzlich die Zahlungsströme zuzuordnen, die aus Transaktionen mit den Unternehmenseignern und Minderheitsgesellschaftern konsolidierter Tochterunternehmen sowie aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden resultieren.

35. Der Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ist mindestens wie folgt zu gliedern:

1.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile etc.)
2.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
3.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
4.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
5.		Cashflow aus Finanzierungstätigkeit

Abbildung 5 „Gliederungsschema Finanzierungstätigkeit aus DRS 2“

Vorgänge von wesentlicher Bedeutung sind stets gesondert auszuweisen.

Zinsen und Dividenden

36. Erhaltene und gezahlte Zinsen sowie erhaltene Dividenden und andere übernommene Ergebnisse sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

37. Gezahlte Dividenden sind der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen und gesondert anzugeben.

38. Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen ist unabhängig davon anzugeben, ob der Betrag als Aufwand erfasst oder aktiviert wird. Soweit Zinszahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei der Anwendung der indirekten Methode die Ausgangsgröße für den Cashflow aus

der laufenden Geschäftstätigkeit vor Zinsaufwendungen auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Zinszahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

39. Erhaltene Zinsen und Dividenden dürfen in begründeten Ausnahmefällen der Investitionstätigkeit und gezahlte Zinsen der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn dies sachlich begründet ist. Entsprechendes gilt für Zinszahlungen in Zusammenhang mit der Investitionstätigkeit.

Ertragssteuern

40. Ertragssteuerbedingte Zahlungsströme sind gesondert anzugeben.

41. Gezahlte Ertragssteuern sind grundsätzlich der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.

42. Gezahlte Ertragssteuern dürfen ausnahmsweise auch der Investitions- oder der Finanzierungstätigkeit zugeordnet werden, wenn sie zu einem Geschäftsvorfall dieser Tätigkeitsbereiche eindeutig zugehören.

43. Soweit Ertragssteuerzahlungen gesondert in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden, ist bei Anwendung der indirekten Methode der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit aus dem Periodenergebnis vor Ertragssteuern und außerordentlichen Posten abzuleiten. In diesem Fall sind bei der indirekten Methode die Ertragssteuerzahlungen in einem gesonderten Posten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen. Alternativ ist eine gesonderte Angabe der Ertragssteuerzahlungen im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang zulässig.

Erwerb und Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten

44. Die Zahlungsströme aus dem Erwerb und die Zahlungsströme aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheiten sind jeweils als Investitionstätigkeit zu klassifizieren und gesondert auszuweisen. Sie ergeben sich als Gesamtbetrag der als Kaufpreise gezahlten bzw. als Verkaufspreis erhaltenen Finanzmittel abzüglich der erworbenen bzw. veräußerten Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente.

45. Der Zugang oder der Abgang von Vermögensgegenständen oder Schulden aufgrund von Änderungen des Konsolidierungskreises ist kein zahlungswirksamer Vorgang und daher nicht in der Kapitalflussrechnung zu erfassen. Der Zugang oder Abgang an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb oder Verkauf steht, ist zur Überleitung auf den Finanzmittelfonds am Ende der Periode gesondert auszuweisen. Dieser Posten darf, insoweit er nicht wesentlich ist, auch mit dem in Tz. 20 genannten Posten zusammen gefasst werden.

46. Der im Konzernabschluss bestimmte Konsolidierungs- oder Entkonsolidierungszeitpunkt eines Tochterunternehmens bestimmt auch den Zeitpunkt für den Ausweis der zuzuordnenden Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung.

Sicherungsgeschäfte

47. Zahlungsströme im Zusammenhang mit Sicherungsgeschäften sind grundsätzlich dem Bereich zuzuordnen, dem die Zahlungen aus dem Grundgeschäft zugehören.

Unbare Transaktionen

48. Geschäftsvorfälle, die nicht zu einer Veränderung des Finanzmittelfonds führen, sind nicht in die Kapitalflussrechnung aufzunehmen.

49. Beispiele für derartige Geschäftsvorfälle sind:

- a) der Erwerb von Vermögensgegenständen mit Stundung des Erwerbspreises, durch Übernahme fremder Verbindlichkeiten oder durch Finanzierungsleasing,

- b) der Erwerb eines Unternehmens gegen Ausgabe eigener Anteile oder
- c) die Umwandlung von Schulden in Eigenkapital.

Außerordentliche Posten

50. Wesentliche Zahlungsströme aus außerordentlichen Posten sind in der Kapitalflussrechnung gesondert auszuweisen

Minderheitsgesellschafter

51. Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen von Minderheitsgesellschaftern und Auszahlungen an diese (Dividenden, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen) sollten in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen oder im Rahmen der ergänzenden Angaben im Anhang gesondert angegeben werden.

Ergänzende Angaben zur Kapitalflussrechnung

52. In den Anhang des Abschlusses sind folgende ergänzende Angaben aufzunehmen:

52a) Definition des Finanzmittelfonds;

52b) Auswirkungen von Änderungen der Definition des Finanzmittelfonds auf die Anfangs- und Endbestände sowie die Zahlungsströme der Vorperiode;

52c) Zusammensetzung des Finanzmittelfonds, ggf. einschließlich einer rechnerischen Überleitung zu den entsprechenden Bilanzposten, soweit der Finanzmittelfonds nicht dem Bilanzposten „Schecks, Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten“ entspricht;

52d) bedeutende zahlungsunwirksame Investitions- und Finanzierungsvorgänge und Geschäftsvorfälle;

52e) Angaben zum Erwerb und zum Verkauf von Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten, insbesondere

- aa) der Gesamtbetrag aller Kauf- und Verkaufspreise;
- bb) der Gesamtbetrag der Kaufpreisanteile und Verkaufspreisanteile, die Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente sind;
- cc) der Gesamtbetrag aller mit dem Unternehmen oder der sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und aller verkauften Bestände an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie
- dd) die Beträge der mit dem Unternehmen oder sonstigen Geschäftseinheit erworbenen und oder verkauften Bestände an anderen Vermögensgegenständen und Schulden, gegliedert nach Hauptposten.

53. Ferner ist anzugeben, welche Bestände des Finanzmittelfonds von quotal einbezogenen Unternehmen stammen und welche Bestände Verfügungsbeschränkungen unterliegen.

54. Soweit ergänzende Angaben dieses Standards an anderer Stelle im Abschluss in der diesem Standard vorgegebenen Weise erfolgen, brauchen sie im Zusammenhang mit der Kapitalflussrechnung nicht aufgeführt zu werden, vorausgesetzt es wird auf sie ausdrücklich verwiesen.

55. Soweit nach diesem Standard Angaben nicht ausdrücklich in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Anhang gemacht werden.

Übergangsvorschriften

56. Unternehmen, die erstmals eine Kapitalflussrechnung nach diesem Standard erstellen, brauchen keine Beträge der Vorperiode angeben.

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
RECHNUNGSLEGUNGSSTANDARD 2**

57. Unternehmen, die bislang eine von diesem Standard abweichende Kapitalflussrechnung erstellt haben, sollen bei erstmaliger Anwendung dieses Standards Beträge der Vorperiode nur angeben, wenn sie diese nach den Regeln des Standards ermittelt haben.

58. Tz. 4, Tz. 6 und Tz. 11 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2003 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Tz. 2 Satz 1 und Tz. 5 sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 2002 beginnende Geschäftsjahr; eine frühere Anwendung wird empfohlen. Alle anderen Tz. sind erstmals zu beachten für das nach dem 31. Dezember 1998 beginnende Geschäftsjahr.

Anlage

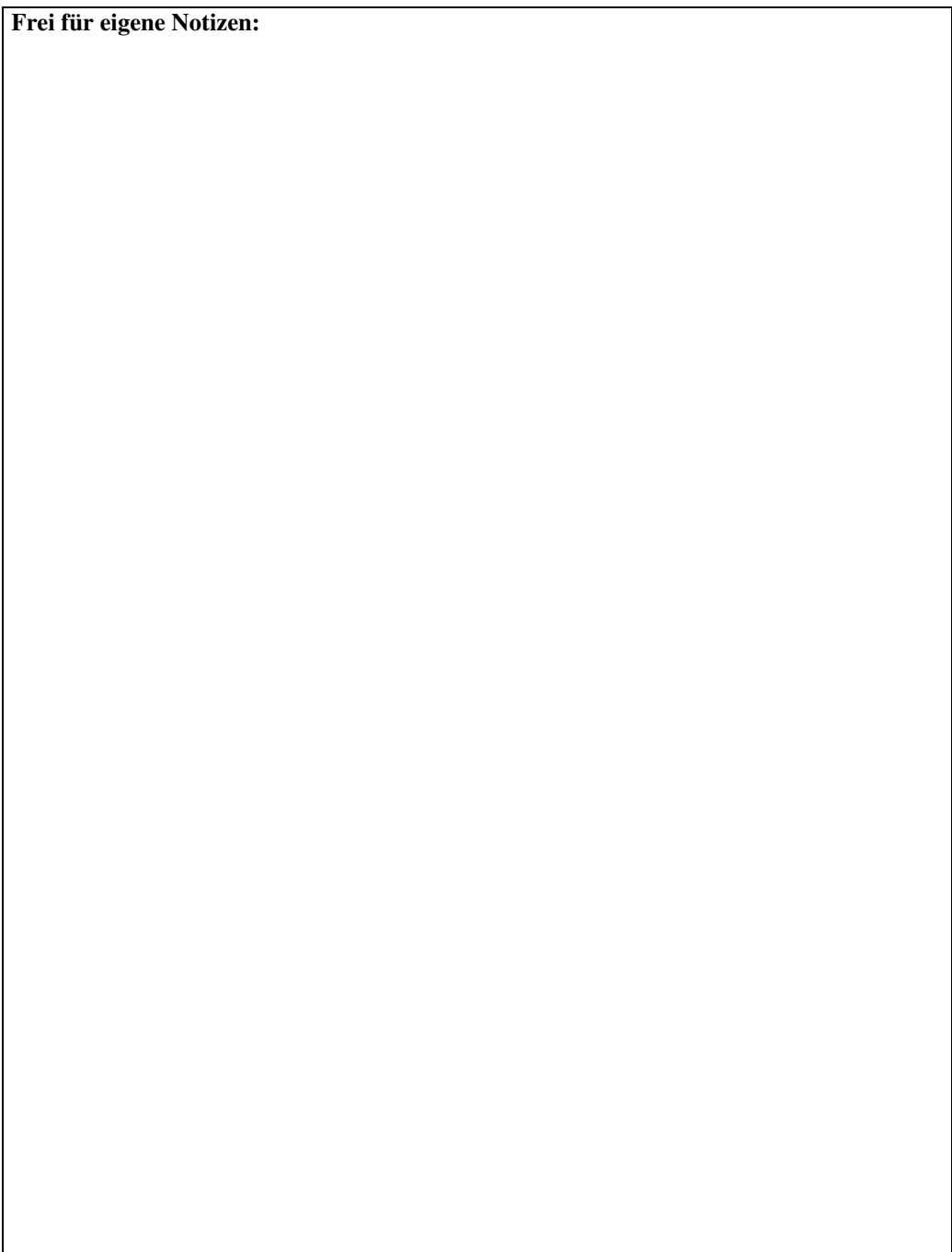
Die in diesem Standard enthaltenen Mindestgliederungen werden nachfolgend zusammen gefasst. Das Gliederungsschema I enthält die Mindestgliederung bei der Anwendung der direkten Methode zur Darstellung der Zahlungsströme aus der laufenden Geschäftstätigkeit.

1.		Einzahlungen von Kunden für den Verkauf von Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen
2.	-	Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte
3.	+	Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
4.	-	Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind
5.	+ / -	Ein- und Auszahlungen aus außerordentlichen Posten
6.	=	Cashflow aus laufender Geschäftstätigkeit (Summe aus 1 bis 5)
7.		Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Sachanlagevermögens
8.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Sachanlagevermögen
9.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des immateriellen Anlagevermögens
10.	-	Auszahlungen für Investitionen in das immaterielle Anlagevermögen
11.	+	Einzahlungen aus Abgängen von Gegenständen des Finanzanlagevermögens
12.	-	Auszahlungen für Investitionen in das Finanzanlagevermögen
13.	+	Einzahlungen aus dem Verkauf von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
14.	-	Auszahlungen aus dem Erwerb von konsolidierten Unternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten
15.	+	Einzahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
16.	-	Auszahlungen aufgrund von Finanzmittelanlagen im Rahmen der kurzfristigen Finanzdisposition
17.		Cashflow aus Investitionstätigkeit (Summe aus 7 bis 16)
18.		Einzahlungen aus Eigenkapitalzuführungen (Kapitalerhöhungen, Verkauf eigener Anteile etc.)
19.	-	Auszahlungen an Unternehmenseigner und Minderheitsgesellschafter (Dividenden, Erwerb eigener Anteile, Eigenkapitalrückzahlungen, andere Ausschüttungen)
20.	+	Einzahlungen aus der Begebung von Anleihen und der Aufnahme von (Finanz-) Krediten
21.	-	Auszahlungen aus der Tilgung von Anleihen und (Finanz-) Krediten
22.		Cashflow aus Finanzierungstätigkeit (Summe aus 18 bis 21)
23.		Zahlungswirksame Veränderungen des Finanzmittelfonds (Summe aus 6, 17, 22)
24.	+ / -	Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds
25.	+	Finanzmittelfonds am Anfang der Periode
26.	=	Finanzmittelfonds am Ende der Periode (Summe aus 23 bis 25)

Abbildung 6 „Gliederungsschema Direkte Methode insgesamt“

Auf die Abbildung des weiteren Gliederungsschemas II („Indirekte Methode“) wurde verzichtet, weil bei der Anwendung dieser Methode lediglich die Zeilen 1 bis 6 ausgetauscht werden müssen.

Frei für eigene Notizen:



Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung

1. Die Änderungen in der Gemeindeordnung

Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Aufwand“ und „Ertrag“ ermittelt und abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erfordert eine Vielzahl von materiellen Anpassungen der gesetzlichen Regeln in der Gemeindeordnung über das kommunale Haushaltsrecht. Bei dieser Haushaltsreform bleiben die Rechte der gemeindlichen Organe unangetastet. Daher sind nur die haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung geändert oder neugefasst worden.

Die neuen haushaltswirtschaftlichen Regelungen in der Gemeindeordnung orientieren sich an den bisherigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie an den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches, soweit nicht kommunale Besonderheiten Abweichungen davon erforderlich machen. In diesem neuen Rechnungswesen der Gemeinden sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ der zentrale Rechnungsstoff.

Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht. Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen werden im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung durch Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abgebildet, die ausgeglichen sein müssen, damit die Aufgabenerledigung dauerhaft gesichert ist. Die Ein- und Auszahlungen, bei denen auch künftig zwischen „laufenden“ Ausgaben und Investitionsausgaben unterschieden wird, sowie der erforderliche Kreditbedarf werden im Finanzplan und in der Finanzrechnung ausgewiesen. Sie geben Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und sind neben dem Ergebnisplan und der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Gemeinde. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln.

2. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung

Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften in der Gemeindeordnung folgt im Aufbau denjenigen, die inhaltlich heute in allen Ländern den Gemeindeordnungen zu Grunde gelegt werden.

8. Teil Haushaltswirtschaft

§ 75 Allgemeine Haushaltsgrundsätze

§ 76 Haushaltssicherungskonzept

§ 77 Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

§ 78 Haushaltssatzung

§ 79 Haushaltsplan

§ 80 Erlass der Haushaltssatzung

§ 81 Nachtragssatzung

§ 82 Vorläufige Haushaltsführung

§ 83 Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

§ 84 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

§ 85 Verpflichtungsermächtigungen

§ 86 Kredite

§ 87 Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

§ 88 Rückstellungen

§ 89 Liquidität

§ 90 Vermögensgegenstände

§ 91 Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

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

9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

10. Teil Rechnungsprüfung

- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung
- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
- § 105 Überörtliche Prüfung

12. Teil Gesamtabchluss

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

3. Erläuterungen

Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen werden nachfolgend, gegliedert nach den Teilen der Gemeindeordnung näher erläutert



8. Teil Haushaltswirtschaft

1. Allgemeines

Der 8. Teil der Gemeindeordnung (GO NRW) enthält die gesetzlichen Grundlagen für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinden, von der Haushaltsplanung bis zum Jahresabschluss. Die entscheidende Neuerung gegenüber der geltenden Rechtslage ist der Schritt vom Geldverbrauchs-konzept hin zum Ressourcenverbrauchs-konzept. Bislang wurden im gemeindlichen Haushaltswesen lediglich die Einnahmen und Ausgaben erfasst, d.h. die Erhöhungen und Verminderungen des Geldvermögens. Künftig stellen die Erträge und Aufwendungen, die in der Ergebnisrechnung erfasst werden, die zentralen Steuerungsgrößen im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF) dar. Betrachtet werden somit die Veränderungen des Eigenkapitals der Gemeinde, ein Ansatz, der wesentlich transparenter als bislang das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde abbildet. So wird der vollständige Werteverzehr durch Abschreibungen offen gelegt und berücksichtigt. Auch das Konzept des Haushaltsausgleichs wird im NKF der Ausrichtung auf den Ressourcenverbrauch angepasst. Der Haushalt ist dann ausgeglichen, wenn der Ergebnisplan ausgeglichen ist, also wenn die Erträge die Aufwendungen decken (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Übersteigt die Aufwendungen die Erträge, so verringert sich das kommunale Eigenkapital (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW). Dieses darf nicht aufgezehrt werden, das heißt, die Gemeinde darf sich nicht überschulden (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW).

Der Begriff „Haushaltswirtschaft der Gemeinde“ ist in der Gemeindeordnung gesetzlich nicht geregelt. Nach allgemeiner Auffassung können darunter alle Dinge und Tätigkeiten fallen, die zur Vorbereitung der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde, der Aufstellung der gemeindlichen Haushaltssatzung und der Ausführung des Haushaltsplans (Ergebnisplan und Finanzplan), einschließlich der Verwaltung des gemeindlichen Vermögens und der Schulden, gehören. Aber auch die mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Verbindung stehende Vorbereitung, Aufstellung und Feststellung sowie Prüfung des Jahresabschlusses (Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und Bilanz) sind der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zuzurechnen.

2. Die Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft

Im Einzelnen werden in diesem Teil der Gemeindeordnung ausgehend von den Leitgedanken

- die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist,
- von den Grundsätzen, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen,
- jährlich den Haushaltsausgleich i.V.m. mit dem Eigenkapital zu erreichen sowie
- die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen sowie
- dem Verbot für die Gemeinde, sich zu überschulden

die notwendigen Regelungen getroffen, bei denen die bisherigen Rechte der Gemeindeorgane nicht verändert worden sind. Zu den wichtigen Bestimmungen gehören die Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept, die Inhalte und die Ausgestaltung der Haushaltssatzung sowie des Haushaltsplans, aber auch die Bestimmungen über die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, die Kreditaufnahme, die Liquidität und das Vermögen sowie die Finanzbuchhaltung. Neben der Aufstellung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Rat der Gemeinde werden vergleichbare Regelungen über die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Beschlussfassung durch den Rat getroffen.

Die Bestimmungen in diesem Teil der Gemeindeordnung sind auch darauf abgestellt, dass die Verwaltungen der Gemeinden dem Rat wie den Bürgerinnen und Bürgern gegenüber dafür verantwortlich, wie die zur Verfügung stehenden Finanzmittel eingesetzt werden. Durch das NKF wird das Wirtschaften in den Gemeinden transparenter. Dadurch werden nicht nur verwaltungsintern, sondern auch für den Rat neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Gemeinden eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen. So kann etwa die Vereinbarung messbarer Ziele und Kennzahlen oder die Einführung des Produkthaushalts und einer Kosten- und Leistungsrechnung helfen, bessere Grundlagen für die konkreten Entscheidungen vor Ort zu erhalten. Für die Bürgerinnen und Bürger bringen die Bestimmungen über das NKF einen wesentlichen Gewinn an Informationen, der zu einer verstärkten Beteiligung genutzt werden kann. Für die Gemeinden bedeuten die neuen Vorschriften eine

Stärkung ihrer Eigenverantwortung und Selbstverwaltung. Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft sind folgende Vorschriften geschaffen worden:

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

Eine Besonderheit besteht in der Vorschrift des § 92 GO NRW „Eröffnungsbilanz“, die nur für die Einstieg der Gemeinde in das Neue Kommunale Finanzmanagements Anwendung findet. Die darin getroffenen Bestimmungen sind mit den Vorschriften für den handelsrechtlichen Kaufmann vergleichbar, der sich wie die Gemeinden ebenfalls zu Beginn seines Handelsgewerbes einen Überblick über seine Vermögensverhältnisse und seine Schulden verschaffen muss. Die weiteren Einzelheiten zur Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden in der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert (vgl. §§ 53 ff. GemHVO NRW). Zur gemeindlichen Haushaltswirtschaft zählt auch die Verpflichtung der Gemeinde, einen Gesamtabschluss aufzustellen, durch den die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht wird (vgl. 12. Teil der Gemeindeordnung NRW).

3. Der Finanzausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW

In jeder Gemeinde muss der Rat einen Finanzausschuss bilden (vgl. § 57 Abs. 2 GO NRW. Nach § 59 Abs. 2 GO NRW hat der Finanzausschuss die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind. Mit diesen Vorschriften wird der Rahmen für die Tätigkeit des Finanzausschusses gesetzt. Der Finanzausschuss kann z.B. in folgenden Angelegenheiten vorberatend für den Rat tätig sein:

- bei haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen, die dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW),
- bei Satzungen, in denen Steuern, Gebühren oder Beiträge festgesetzt werden,
- bei Festsetzung von Entgelten für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen,
- bei Abschluss von gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen,
- bei Neubau, Ausbau, Umbau, Sanierung und Gestaltung von Hochbauten der Gemeinde,
- bei Vorlagen mit Auswirkungen auf die Beteiligungen der Gemeinde sowie
- für die Vorberatung von Wirtschaftsplänen, Finanzplanungen und Jahresabschlüssen der Beteiligungen.

In der Vorschrift des § 59 Abs. 2 GO NRW ist dem Finanzausschuss bisher nur die Vorbereitung die Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet. Es gebietet und erfordert aber der haushaltswirtschaftliche Stellenwert des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses (auch der Eröffnungsbilanz) im NKF ebenso eine Vorbereitung durch den Finanzausschuss.



§ 75

Allgemeine Haushaltsgrundsätze

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

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

(3) ¹Die Ausgleichsrücklage ist in der Bilanz zusätzlich zur allgemeinen Rücklage als gesonderter Posten des Eigenkapitals anzusetzen. ²Sie kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals gebildet werden, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen. ³Die Höhe der Einnahmen nach Satz 2 bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei Haushaltsjahre, die dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangehen. ⁴Der Ausgleichsrücklage können Jahresüberschüsse durch Beschluss nach § 96 Abs. 1 Satz 2 zugeführt werden, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat.

(4) ¹Wird bei der Aufstellung der Haushaltssatzung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen, bedarf dies der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. ²Die Genehmigung gilt als erteilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. ³Die Genehmigung kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden. ⁴Sie ist mit der Verpflichtung, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.

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

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

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

Erläuterungen zu § 75:

I. Allgemeines

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

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

benbereiche der Gemeinde einbezogen und deren festgestellte Jahresabschlüsse mit dem Jahresabschluss der Gemeinde konsolidiert.

Die unmittelbare Verbindung zwischen dem jährlichen Haushaltsausgleich und dem Eigenkapital sowie die stärkere Gewichtung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben zu einem Stufenmodell für die Beteiligung der Aufsichtsbehörde in Abhängigkeit von der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde geführt (vgl. nachfolgendes Schema).

Stufenmodell der Verringerung der allgemeinen Rücklage	
1.	Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Abs. 2 GO NRW erreicht (Anzeigespflicht),
2.	Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage im Haushaltsjahr nach § 75 Abs. 2 GO NRW (Anzeigepflicht),
3.	Verringerung der allgemeinen Rücklage
a.	im Haushaltsjahr unterhalb des Schwellenwertes des § 76 Abs. 1 GO NRW (einfache Genehmigung),
b.	im Haushaltsjahr oberhalb des Schwellenwertes des § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept),
c.	in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept),
d.	bis zum Verbrauch innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung als Schwellenwert des § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW (genehmigungspflichtiges Haushaltssicherungskonzept).

Abbildung 7 „Stufenmodell der Verringerung der allgemeinen Rücklage“

Durch die Vorschrift wird eine stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung erreicht sowie durch die aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen frühzeitiger als bisher gesichert. Die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben muss auf Dauer - also nachhaltig und periodenübergreifend - gewährleistet werden. Es genügt nicht, die gemeindliche Aufgabenerfüllung nur im jeweils aktuellen Haushaltsjahr zu sichern.

Auch bei der vorgenommenen Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie der Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelten viele bewährte und vom Rechnungsstil der Gemeinde unabhängige Haushaltsgrundsätze ggf. in neuer Qualität weiter. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Im Haushaltsplan sind der Ergebnis- und der Finanzplan, die Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen auf der Ebene der gesamten Gemeinde abbilden. Die produktorientierten Teilpläne, mindestens nach den 17 verbindlichen Produktbereichen im Haushaltsplan abgebildet, bestehen u.a. aus Teilergebnis- und Teilfinanzplänen. Ergänzend zur Gesamtebene werden daher in den Teilplänen aussagekräftige Informationen über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gegeben, z.B. über Schulträgeraufgaben, soziale Hilfen etc. Eine noch weitergehende Bildung von Teilplänen als Untergliederung der im Haushaltsplan enthaltenen Produktbereiche, z.B. nach Produktgruppen oder Produkten oder nach der Organisationsgliederung der Verwaltung (Untergliederung nach Verantwortungsbereichen), ist den Gemeinden nach ihren örtlichen Bedürfnissen freigestellt. In den Teilplänen sind auch die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Ziele sowie ggf. die interne Leistungsverrechnung abzubilden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Haushaltsgrundsätze):

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Haushaltswirtschaft und Aufgabenerfüllung)

1.1.1 Allgemeines

Die Reform des gemeindlichen Haushaltrechts ermöglicht eine verbesserte Umsetzung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze. Sie soll dazu beitragen, die gemeindliche Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben gesichert ist. Die Gemeinden haben ihre gesamte Haushaltswirtschaft auf dieses Ziel auszurichten. Die Sicherung der gemeindlichen Aufgaben muss eine stetige, auf einen längeren Zeitraum ausgerichtete Erfüllung gewährleisten, d.h. die Gemeinde muss nicht nur im aktuellen Haushaltsjahr, sondern auch in den Folgejahren leistungsfähig sein. Diese Vorschrift beinhaltet zudem das Gebot der intergenera-

tiven Gerechtigkeit. Das Gebot verlangt, die gemeindliche Haushaltswirtschaft so zu führen, dass künftige Generationen nicht unzumutbar belastet werden. Die in dieser Vorschrift enthaltenen allgemeinen und grundlegenden Haushaltsgrundsätze werden durch Einzelvorschriften, z.B. in der Gemeindehaushaltsverordnung, näher ausgestaltet. Die Haushaltsgrundsätze sind unbestimmte Rechtsbegriffe, die den Gemeinden im Rahmen ihres Selbstverwaltungsrechts einen erheblichen Gestaltungsspielraum einräumen und die Anwendung des wirtschaftlichen Prinzips bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung verstärken sollen.

1.1.2 Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“

Die gemeindliche Haushaltswirtschaft ist kein Selbstzweck, sondern dient stets der „Sicherung der Aufgabenerfüllung“. Diese Zweckbestimmung ist umfassend und deshalb als tragender Haushaltsgrundsatz anzusehen. Als Anknüpfungspunkt für die Aufgabenbestimmung ist § 3 GO NRW heranzuziehen, durch den die Aufgaben der Gemeinde bestimmt und abgegrenzt werden. Wegen der Vielzahl und der Verschiedenartigkeit der gemeindlichen Aufgaben mit einem theoretisch unbegrenzten Bedarf an Finanzmitteln ist eine ständige Bedarfsprüfung unter Berücksichtigung der örtlichen Aufgabenstellungen und der finanziellen Leistungsfähigkeit in jeder Gemeinde notwendig.

Die in die Zukunft gerichtete Forderung nach Sicherung der Aufgabenerfüllung setzt eine sorgfältige Planung nicht nur für das nächste Haushaltsjahr, sondern auch für weitere Jahre im Rahmen der mittel- bis langfristigen Entwicklung der Gemeinde voraus. Daher war ein Bestandteil der Reform des Haushaltsrechts, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert wird (vgl. § 84 GO NRW). In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Haushaltswirtschaft“ alles, was zur Vorbereitung, Aufstellung und Ausführung des Haushaltsplans bis hin zur Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses gehört. Auch die örtliche Rechnungsprüfung gehört dazu. Weil die Art der gemeindlichen Aufgaben sehr vielgestaltig ist und von den örtlichen Verhältnissen abhängt, kann das Ausmaß der Erfordernisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nicht allgemein bestimmt werden, sondern bedarf einer Konkretisierung durch jede Gemeinde.

1.1.3 Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“

Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ ist auf das Verhältnis von Finanzmitteleinsatz und zu erzielendem Ergebnis ausgerichtet. Nach dem „Minimax-Prinzip“ ergibt sich eine Auswahl: Entweder soll das gesetzte Ziel mit einem Minimum an Finanzmittel erreicht werden oder mit den zur Verfügung stehenden Finanzmitteln soll ein maximales Ergebnis erreicht werden. Dabei gilt es nicht, eine Gewinnmaximierung, sondern ergebnisorientiert den optimalen Ressourceneinsatz bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu erreichen. Die Gemeinden haben hier einen weiten Gestaltungsspielraum im Rahmen der gesetzlich garantierten Selbstverwaltung.

1.1.4 Haushaltsgrundsatz „Effizienz“

Der Haushaltsgrundsatz der „Effizienz“ soll das Erfordernis einer Leistungswirksamkeit in die gemeindliche Haushaltswirtschaft einführen. Er soll außerdem dazu beitragen, die neue Steuerung mit zeitbezogenen Ziel- und Finanzvorgaben in der Praxis tatsächlich umzusetzen.

1.1.5 Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“

Der Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ soll die Verschwendung der den Gemeinden anvertrauten Haushaltsmittel verhindern. So stellen die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen eine Höchstgrenze für die verfügbaren Haushaltsmittel dar, wenn kein Änderungsbedarf im Rahmen der Ausführung des Haushaltsplans entsteht. Auch verlangt der Grundsatz, die gemeindlichen Maßnahmen kostengünstig durchzuführen und Finanzmittel nur zu dem Zeitpunkt zu verbrauchen, wenn sie benötigt werden. Darüber hinaus soll der Grundsatz dazu anhalten, die Ertrags- und Einzahlungsmöglichkeiten zu nutzen und auch von der Einziehung Gebrauch zu machen, d.h. bestehende Ansprüche rechtzeitig und vollständig geltend zu machen. Dieser Haushaltsgrundsatz hat somit auch eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates und soll gleichzeitig zu Siche-

rung des gesetzlich geforderten Haushaltsausgleichs beitragen. Die Anwendung dieses Grundsatzes darf jedoch insgesamt die erforderliche Aufgabenerledigung nicht beeinträchtigen. Eine wirtschaftliche Haushaltsführung schließt dabei grundsätzlich das sparsame Handeln ein. Auch hier verbleibt den Gemeinden ein erheblicher Handlungsspielraum.

1.1.6 Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze

Zur Ausfüllung der Haushaltsgrundsätze im NKF gehört auch, dass die Gemeinden nicht mehr ihre Haushaltswirtschaft nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und Personaleinsatz (Input) ausrichten, sondern vor allem nach den erbrachten und zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output). Diese neue Steuerung soll unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs vorgenommen werden (Ressourcenverbrauchskonzept), das in der fachlichen Ausführung möglichst eigenverantwortlich in einer Hand liegen soll (dezentrale Ressourcenverantwortung). Dieser Reformansatz erfordert, in den Gemeinden verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden wie die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung u.a. zur Anwendung kommen zu lassen.

Der Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Im Haushaltsplan der Gemeinde sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abzubilden, im Finanzplan die Einzahlungen und Auszahlungen. Diese sollen aus Steuerungssichtspunkten untergliedert werden, so dass produktorientierte und steuerungsrelevante Teilpläne entstehen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Zudem sollen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

1.2 Zu Satz 3 (Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“):

Die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen, betont ihre Mitverantwortung für die gesamtwirtschaftliche Entwicklung. Der Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ enthält auch für die Gemeinden die Verpflichtung, keine Maßnahmen zu ergreifen, die zur Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts beitragen können. Die Gemeinden haben somit an der Verpflichtung des Landes teil, darauf hinzuwirken, dass die öffentliche Haushaltswirtschaft den konjunkturpolitischen Erfordernissen nicht entgegen steht (vgl. Art. 109 Abs. 2 GG i.V.m. §§ 1 und 16 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft vom 08.06.1967 (Stabilitätsgesetz - StWG).

2. Zu Absatz 2 (Jährlicher Haushaltsausgleich):

2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung):

Das Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Erträge“ und „Aufwendungen“ ermittelt und abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erfordert die materielle Anpassung der Regeln zum Haushaltsausgleich, andernfalls bliebe in den Gemeinden die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes unvollständig. Zukünftig bezieht sich der Haushaltsausgleich nicht mehr auf die Sicherung des Geldbestandes, sondern auf die Sicherung des Vermögensbestandes durch die Erhaltung der Ertragskraft, die vom Ressourcenaufkommen (Erträge) und vom Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) bestimmt wird.

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden dazu, ihren Haushalt in jedem Jahr in Planung und Rechnung auszugleichen. Dadurch wird der jährliche Haushaltsausgleich im Rahmen des gemeindlichen Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung der Gemeinde bestimmt und nachgewiesen. Eine weitere Ausgleichsverpflichtung für den

Finanzplan und die Finanzrechnung besteht im NKF nicht. Diesen Teilen des gemeindlichen Haushalts kommen die Aufgabe der Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung sowie des Nachweises einer ausreichenden Liquidität im jeweiligen Haushaltsjahr zu (vgl. § 75 Abs. 6 i.V.m. § 3 GemHVO NRW).

2.2 Zu Satz 2 (Erträge müssen Aufwendungen decken):

2.2.1 Haushaltsausgleichsregel im NKF

Nach der Vorschrift ist der jährliche gemeindliche Haushalt ausgeglichen, wenn der Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt. Durch diese Ausgleichsregel im NKF ist die bisherige (kamerale) Ausgleichsregel, nach der in jedem Haushaltsjahr die zu erzielenden Einnahmen die zu leistenden Ausgaben der Gemeinde decken mussten, ersetzt worden. Im NKF müssen die Erträge insgesamt mindestens die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken). Anders als in der Kameralistik gilt dies jetzt ausdrücklich sowohl im Rahmen der Haushaltsplanung (Ausgleich in der Planung) als auch im Jahresabschluss der Gemeinde (Ausgleich in der Rechnung).

Werden die für das Haushaltsjahr geplanten Erträge nicht erzielt, übersteigen also die entstandenen Aufwendungen die Erträge in dieser Periode, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital). Um negative Auswirkungen auf die Zukunft früher als bisher zu erkennen und zu vermeiden, dass auch in den Folgejahren weiter Eigenkapital verzehrt wird, ist bestimmt worden, dass jedes Planungsjahr der mittelfristigen Ergebnisplanung ausgeglichen sein soll (vgl. § 84 GO NRW).

In diesem Zusammenhang steht auch der Aufbau des Ergebnisplans bzw. der Ergebnisrechnung. So wird dazu durch § 79 GO NRW bestimmt, dass der Haushaltsplan die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einem Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) enthalten muss, der nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist. Dadurch müssen die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt werden. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan der wichtigste Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Die Ergebnisrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und ist ein Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses (vgl. § 95 GO NRW i.V.m. § 37 GemHVO NRW).

2.2.2 Ressourcenverbrauchskonzept und Ergebnisplan

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird bei den Gemeinden dadurch angemessen umgesetzt, dass ein Ergebnisplan (und Ergebnisrechnung) mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ zur Planung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt worden ist. Diese sind Bestandteil des Dreikomponentensystems des NKF. Der Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus. Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen dagegen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch.

Im zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, wird gezeigt, ob die Erträge und Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit beruhen oder durch außerordentliche Ereignisse entstanden sind. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr als Periode bezogen. Der Ergebnisplan einschließlich der Ergebnisrechnung stellt eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.

2.2.3 Das Drei-Komponentensystems des NKF

Mit der Entscheidung für das Neue Kommunale Finanzmanagement ist eine Grundsatzentscheidung für das kaufmännische Rechnungswesen als „Referenzmodell“ für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), als die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens der Gemeinden dem nicht entgegenstehen. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt worden, das sich neben der Ergebnisrechnung auch auf die Bilanz und die Finanzrechnung als weitere Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft. Eine zwingende Notwendigkeit, die Wahlrechte des Handelsgesetzbuchs für die Gemeinden uneingeschränkt zuzulassen, wurde nicht gesehen. Vielmehr wurden ihnen bedarfsorientiert für einzelne Sachverhalte kommunalspezifische Wahlrechte eingeräumt.

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

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

2.3 Zu Satz 3 (Fiktion des Haushaltsausgleichs):

Die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der den Werteverzehr des gemeindlichen Vermögens durch Abschreibungen (im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthalten) einschließt, hat erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Systembedingt wird ein Teil der Aufwendungen durch die Darstellung des vollständigen Werteverzehrs des gemeindlichen Vermögens erstmalig in der Umstellungsphase ausgewiesen. Dies erfordert einen erweiterten Spielraum der Gemeinden, der es ihnen ermöglicht, eigenverantwortlich eine haushaltswirtschaftlich verträgliche Anpassung ihres örtlichen Haushalts an die o.a. Ausgleichsregel des Ressourcenverbrauchskonzeptes vornehmen zu können.

Die Regelung trägt diesem Erfordernis Rechnung, nach der der Haushalt als ausgeglichen gilt, sofern der Fehlbetrag im Ergebnisplan und der Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage, die Teil des Eigenkapitals ist, gedeckt werden kann. Mit dieser gesetzlichen Fiktion wird verdeutlicht, dass einerseits die materielle Ausgleichsregel uneingeschränkt Geltung beanspruchen soll, andererseits die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage mit einer geordneten Haushaltswirtschaft noch in Einklang steht, auch wenn es bei ihrer Inanspruchnahme bereits zu einer an sich regelwidrigen Verringerung des Eigenkapitals kommt. Dies hat zur Folge, dass die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch die Gemeinde nicht zu Maßnahmen ihrer Aufsichtsbehörde führt.

Der Fiktion des Haushaltsausgleichs liegt auch die Erkenntnis zu Grunde, dass nicht aus jeder Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals gefolgert werden kann, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sei dadurch dauerhaft gefährdet. Der Ausgleichsrücklage kommt somit gerade in der Umstellungszeit eine haushaltsjahrübergreifende Pufferfunktion zu. Gleichwohl zeigt ihre Inanspruchnahme, dass die voraussichtlichen Aufwendungen im Haushaltsjahr regelwidrig nicht durch Erträge „gedeckt“ werden können.

3. Zu Absatz 3 (Gestaltung der Ausgleichsrücklage):

3.1 Zu Satz 1 (Bilanzierung der Ausgleichsrücklage):

3.1.1 Ansatz der Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz

Die Vorschrift bestimmt die Ausgleichsrücklage näher und regelt deren Bemessung. Die Ausgleichsrücklage ist Teil des Eigenkapitals, jedoch eine Rücklage eigener Art. Sie ist deshalb nicht Teil der allgemeinen Rücklage, die auf der Passivseite der Bilanz gesondert als „Restposten“ im Bereich „Eigenkapital“ anzusetzen ist. Die Ausgleichsrücklage ist - dem Wortlaut des Satzes 1 folgend - zwingend als gesonderter Posten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Allerdings wird den Gemeinden nach Satz 2 der Vorschrift bei der Bestimmung der Höhe des Wertansatzes ein Spielraum gewährt (vgl. Abschnitt Nr. 3.2 „Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage“). Die Ausgleichsrücklage dient dazu, im Bedarfsfall den Fehlbedarf im Ergebnisplan oder einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung zu decken, um den gesetzlich geforderten Haushaltsausgleich (fiktiver Haushaltsausgleich) zu erreichen. Sie ist von den Modellkommunen gemeinsam mit den Aufsichtsbehörden am Ende der Erprobungsphase des NKF-Modellprojekts entwickelt worden.

3.1.2 Zweck der Ausgleichsrücklage

Die Ausgleichsrücklage soll den Gemeinden den erforderlichen Spielraum gewähren, eigenverantwortlich den Haushaltsausgleich zu erreichen. Dies erfordert, sie so zu bemessen, dass die Gemeinde auch nach ihrer vollständigen Inanspruchnahme noch die stetige Aufgabenerfüllung gewährleisten kann und dies ohne nähere Prüfung der Aufsichtsbehörde erkennbar ist. Das Eigenkapital kann wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der gemeindlichen Haushaltswirtschaft liefern. Auch ist zu berücksichtigen, dass eine dauernde Verringerung des in der Eröffnungsbilanz erstmalig ausgewiesenen Eigenkapitals letztlich zur Überschuldung der Gemeinde führt.

Zusätzlich zur Steuerung und Begrenzung des Eigenkapitalabbaus dient die Ausgleichsrücklage auch dazu, die im Zuge der Umstellung auf das NKF erstmalig aufgedeckten Belastungen aus Abschreibungen und Rückstellungen in einem Übergangszeitraum abzufedern. Mittel- oder langfristig gesehen dürfte der Haushaltsausgleich im NKF nicht „schwerer“ erreichbar sein als in der bisherigen Kameralistik. Gleichwohl könnte er im Rahmen der Umstellung auf das NKF insbesondere dann schwerer werden, wenn die Gemeinde Lasten in die Zukunft verschoben hat, die im Zuge der Anwendung des NKF aufgedeckt werden. Die Ausgleichsrücklage soll den Gemeinden deshalb eine Zeit der Anpassung ermöglichen, ohne dass die Aufsichtsbehörde den damit verbundenen Eigenkapitalverzehr genehmigen muss. Auch soll die Ausgleichsrücklage eine überjährige Pufferfunktion wahrnehmen, vergleichbar mit dem Ergebnisvortrag bei Eigenbetrieben nach der EigVO. Sie soll dadurch die überjährigen Verschiebungen auffangen, die sich aus den Schwankungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ergeben. Die Ausgleichsrücklage ist deshalb auch so bemessen worden, dass Fehlbeträge in der Ergebnisrechnung, die in ihrer Höhe die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde noch nicht nachhaltig gefährden, mit ihr verrechnet werden können.

Außerdem macht der Verzicht auf die Genehmigungspflicht der Verringerung des gemeindlichen Eigenkapitals bis zur Ausschöpfung der Ausgleichsrücklage deutlich, dass die Verantwortung für die Bewältigung von Haushaltskrisen bei der Gemeinde im Rahmen ihrer gesetzlichen Eigenverantwortung und Selbstverwaltung liegt. Die Genehmigungspflicht nach dem Ausschöpfen der Ausgleichsrücklage, also bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW, bringt ein Einschreiten der Aufsichtsbehörde mit sich. In solchen Fällen kann die Gemeinde ihre haushaltswirtschaftliche Krise oftmals nicht mehr zügig bewältigen.

3.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage):

3.2.1 Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals

führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird. In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag zu befürchten, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. Diesen Zeitraum muss die Gemeinde deshalb umgehend nutzen, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Verzehr ihres Eigenkapitals nachhaltig zu stoppen. Mit dem gesetzlich festgelegten Wert von maximal einem Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals soll sichergestellt werden, dass die haushaltswirtschaftlichen Defizite - anders als bei einem unbegrenzten Verlustvortrag - der Höhe nach begrenzt werden, damit die Gemeinden noch ausreichend Zeit zur Verfügung haben, eine drohende Überschuldung zu verhindern. Als Bezugsgröße dafür ist in der gemeindlichen Bilanz nur die allgemeine Rücklage als frei verwendbares Eigenkapital heranzuziehen, nicht zweckgebundene oder in anderer Weise gebundene Kapitalien, z.B. die Sonderrücklagen.

Der Teil des Eigenkapitals, der als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital. Die Festlegung des einheitlichen Anteils führt dazu, dass die Gemeinden mit hohem Eigenkapital in einem größeren Umfang entstandene Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken können. Die Gemeinden mit weniger Eigenkapital verfügen umgekehrt über einen geringeren Puffer. Dieser Wirkungszusammenhang soll die Gemeinden mit einem geringeren Eigenkapital rechtzeitig vor der Überschuldung bewahren. Auch wenn die Ausgleichsrücklage als Bilanzposten in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen ist, werden die Gemeinden nicht verpflichtet, dieses zum gesetzlich erlaubten (zulässigen) Höchstbetrag anzusetzen. Vielmehr sind die Gemeinden frei, die Ausgleichsrücklage auch mit einem geringeren oder gar einem symbolischen Betrag von mindestens einen Euro anzusetzen. Dies allerdings mit der Folge, sich selbst der Möglichkeit zu berauben, ihr Eigenkapital in der gesetzlich erlaubten Höhe genehmigungsfrei abbauen zu dürfen. Des Weiteren wird durch die haushaltsrechtlichen Vorschriften keine Gemeinde gezwungen, bei Überschüssen in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage bis zum zulässigen Wertansatz aufzufüllen.

Um zu gewährleisten, dass das gemeindliche Eigenkapital nicht aufgezehrt wird, enthält die Vorschrift eine weitere Sicherung. Da die Ertragskraft der Gemeinde die wesentliche Größe zur Bestimmung ihrer Leistungsfähigkeit darstellt, ist die Bemessung der Ausgleichsrücklage durch eine zweite ertragskraftbezogene Komponente begrenzt worden, die den Eigenkapitalverzehr unmittelbar beeinflusst. Dadurch soll verhindert werden, dass trotz erheblicher Gefährdung der Leistungsfähigkeit einer Gemeinde ein Eigenkapitalverzehr ohne Einflussmöglichkeiten der Aufsichtsbehörde hingenommen wird.

3.2.2 Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft

3.2.2.1 Steuereinnahmen und allgemeine Zuweisungen als anzurechnende Einnahmen

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren Defiziten, so dass die Höhe des Eigenkapitalabbaus auch von der Leistungsfähigkeit der Gemeinde, die sich auch durch das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung zeigt, abhängig gemacht wurde. Weil sich die Leistungsfähigkeit der Gemeinde in ihrer Ertragskraft ausdrückt und die Steuern und allgemeinen Zuweisungen als wesentliche Einnahmequellen der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen, darf die Höhe der Ausgleichsrücklage höchstens ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen in den drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag betragen.

Für die Ermittlung dieser Höhe der Ausgleichsrücklage sind unter den Begriffen „Steuereinnahmen“ und „Allgemeine Zuweisungen“ die Einnahmen zu erfassen, die im kamerale Rechnungswesen nach der kommunalen Haushaltssystematik als Zahlungsarten dem Abschnitt 90 sowohl im Verwaltungshaushalt als auch im Vermögenshaushalt zuzuordnen waren (vgl. VV Gliederung und Gruppierung vom 27.11.1995, SMBl. NRW. 6300). Zu solchen Einnahmen zählen

- Grundsteuer A und B,
- Gewerbesteuer,
- Vergütungssteuer,
- Hundesteuer,
- sonstige Steuereinnahmen,
- Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden,

- Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden,
- Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich,
- Schulpauschale/Bildungspauschale,
- Sportpauschale,
- Allgemeine Investitionspauschale

sowie andere allgemeine Zuweisungen, die nicht einzelnen Aufgaben, sondern dem gemeindlichen Haushalt insgesamt zu fließen, z.B. die Kurortehilfe des Landes. In die o.a. Zuordnung fällt wegen ihres Wesens und der Herkunft der Mittel nicht die vom Land gewährte Feuerschutzpauschale. Auch dürfen gezahlte Zinsen, z.B. Verzugs- oder Stundungszinsen, die wegen verspäteter Erfüllung der Zahlungsverpflichtung von Dritten festgesetzt wurden, nicht in die Bemessung der gemeindlichen Ertragskraft einfließen. Im Einzelfall kann ggf. hingenommen werden, dass noch wesentliche Einnahmen aus der Abrechnung von Solidarbeitragsleistungen, die ab dem Jahre 2006 nicht mehr erhoben werden, noch in die Ermittlung der Einnahmen für die Jahre 2006 und 2007 eingezogen werden.

3.2.2.2 Anwendung des Begriffs „Netto“ in der Ermittlung der Ausgleichsrücklage

Die das bisherige kamerale Rechnungswesen prägende ausschließliche Geldverbrauchs Betrachtung (Zahlungspolitik) gebietet es, den Begriff „Netto“ unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips anzuwenden. In die Ertragskraftermittlung dürfen daher nur die jahresbezogenen tatsächlich kassenwirksam gewordenen Einnahmen der Gemeinde aus den zulässigen Zahlungsarten einbezogen werden. Nur die realen Zahlungsdaten der Gemeinde sichern die erforderliche Objektivität und Nachprüfbarkeit der Berechnung bzw. Ermittlung der Ausgleichsrücklage.

3.2.2.3 Keine Einbeziehung von Ausgaben in die Ermittlung der Ausgleichsrücklage

Nach der gesetzlichen Vorschrift sind der Berechnung der Ausgleichsrücklage zudem nur bestimmte Einnahmearten und keine Ausgabearten zu Grunde zu legen. In die Ermittlung der Höhe der Ausgleichsrücklage ist daher nicht die Gewerbesteuerumlage einzubeziehen. Sie stellt im gemeindlichen Haushalt eine Ausgabe dar und ist auch nicht zu den Einnahmen im o.a. Sinne in Abzug zu bringen. Auch die Gewerbesteuererstattungen der Gemeinde, die nach § 14 Abs. 2 GemHVO -a.F.- von den Einnahmen abzusetzen sind, berühren nicht die Ermittlung der Ausgleichsrücklage. Auch wenn diese Erstattungen unter den Einnahmen zu erfassen sind, bleiben sie gleichwohl Ausgaben der Gemeinde.

3.2.3 Bestimmung des Wertansatzes der Ausgleichsrücklage in der Eröffnungsbilanz

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrer Eröffnungsbilanz eine Ausgleichsrücklage als gesonderten Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Posten „Ausgleichsrücklage“ in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1.3 GemHVO NRW) muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von einem Euro ausweisen und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 der Vorschrift zu ermittelnden Wertansatz aufweisen. Wird in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die Ausgleichsrücklage unterhalb der zulässigen Höchstgrenze ausgewiesen, hat die Gemeinde zur erforderlichen Nachvollziehbarkeit dazu im Anhang den zulässigen Wertansatz der Ausgleichsrücklage anzugeben und zu erläutern.

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

3.3 Zu Satz 4 (Auffüllung der Ausgleichsrücklage):

3.3.1 Einhaltung des zulässigen Höchstbetrages

Nach der gesetzlichen Bestimmung, dass der Ausgleichsrücklage auch Jahresüberschüsse zugeführt werden können, soweit ihr Bestand nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Betrag erreicht hat, besteht auch die Möglichkeit für die Gemeinden, in einem späteren Jahresabschluss erstmals tatsächlich den gesetzlich zulässigen Höchstbetrag zu bilanzieren. Hat die Gemeinde in ihrer Eröffnungsbilanz einen bestimmten Betrag unterhalb des zulässigen Wertansatzes der Ausgleichsrücklage ausgewiesen oder in späteren Haushaltsjahren die Ausgleichsrücklage (teilweise) verbraucht, so ist sie befugt, die Ausgleichsrücklage wieder bis zum gesetzlich zulässigen Höchstbetrag wieder aufzufüllen. Dabei ist zu beachten, dass zu diesen Zeitpunkten die Ausgleichsrücklage nicht wieder wie zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz in Abhängigkeit von der Ertragskraft oder dem Volumen des Eigenkapitals unter Beachtung des gesetzlichen Rahmens gebildet werden darf (Berechnung in Bezug auf einen feststehenden, unveränderbaren Stichtag). Die Verstärkung der Ausgleichsrücklage in späteren Haushaltsjahren darf nur durch Jahresüberschüsse aus den jeweiligen Haushaltsjahren vorgenommen werden.

3.3.2 Verweis auf § 96 Abs. 1 S. 2 GO NRW

Mit dem Verweis auf § 96 Abs. 1 S. 2 GO NRW soll sichergestellt werden, dass der Rat der Gemeinde im Rahmen der ihm obliegenden Feststellung des Jahresabschlusses (vgl. § 96 Abs. 1 S. 1 GO NRW) die Entscheidung trifft, ob ein im Haushaltsjahr erwirtschafteter und in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Überschuss der Ausgleichsrücklage zugeführt wird. Der Rat hat im Rahmen seines Budgetrechts und seiner Zuständigkeiten (vgl. § 41 GO NRW) neben der Feststellung des Jahresabschlusses zugleich auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen. Dabei bleibt es der gemeindlichen Verwaltung unbenommen, im Rahmen der Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses nach § 95 Abs. 3 S. 2 GO NRW dem Rat der Gemeinde dazu einen Vorschlag zu unterbreiten. Der Rat kann beschließen, den Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Auch eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist möglich. Ebenso kann der Jahresüberschuss aber auch in voller Höhe der allgemeinen Rücklage zugeführt werden.

3.4 Ausgleichsrücklage und Haushaltsausgleich

Aus dem gesonderten Ansatz einer Ausgleichsrücklage als Sonderrücklage im Bereich „Eigenkapital“ auf der Passivseite der Bilanz lässt sich außerdem eine Vorrangstellung der Ausgleichsrücklage gegenüber der allgemeinen Rücklage ableiten, weil die allgemeine Rücklage einen „Restposten“ des Eigenkapitals darstellt. Diese mögliche Rangfolge zwischen den Eigenkapitalposten wird durch den gesetzlichen vorgeschriebenen Haushaltsausgleich verstärkt und ausgestaltet (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gilt nämlich die gesetzliche Verpflichtung zum Haushaltsausgleich noch als erfüllt (vgl. § 75 Abs. 2 S. 3 GO NRW). Dagegen wirkt sich eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht auf den gesetzlich bestimmten jährlichen Haushaltsausgleich aus, auch wenn nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW beide Arten der Inanspruchnahme des Eigenkapitals einer Festsetzung in der Haushaltssatzung bedürfen. Diese Rangfolge bei der Inanspruchnahme von Eigenkapital wird dadurch noch verstärkt, dass in der gemeindlichen Praxis die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt und jede Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Genehmigung der Aufsichtsbehörde bedarf.

Eine generelle Wahlmöglichkeit zwischen zwei Instrumenten zur Inanspruchnahme von Eigenkapital ist daher nicht gegeben. Sie kann auch nicht aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Eigenkapitalverringerung durch die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder der Verringerung der allgemeinen Rücklage abgeleitet werden. Auch wenn wirtschaftlich betrachtet, immer eine Inanspruchnahme des Eigenkapitals erfolgt, ist der Vorgehensweise, durch die der gesetzlichen Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nachgekommen wird, der Vorrang einzuräumen. Eine alternative Vorgehensweise kann auch nicht auf der Grundlage besonderer örtlich vorhandener Gegebenheiten notwendig werden. Bei einem negativen Jahresergebnis hat die Gemeinde daher immer zuerst die Ausgleichsrücklage in Anspruch zu nehmen. Erst wenn die Ausgleichsrücklage aufgebraucht ist, darf eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen.

3.5 Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor allgemeiner Rücklage

Aus der "Pufferfunktion" der Ausgleichsrücklage und ihrem Ansatz als gesonderter Posten innerhalb des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz lässt sich die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage ableiten. Dies hat der Gesetzgeber mit der Ausgleichsfiktion der Ausgleichsrücklage nach § 75 Abs. 2 S. 3 GO NRW deutlich zum Ausdruck gebracht. Bildet die Kommune eine Ausgleichsrücklage, ist sie nach der Haushaltssystematik der gestuften Ausgleichsregelungen verpflichtet, die Ausgleichsrücklage vor der allgemeinen Rücklage in Anspruch zu nehmen. Eine Wahlmöglichkeit steht ihr demnach schon deshalb nicht zu, weil sie nach § 75 Abs. 2 Satz 1 GO NRW verpflichtet ist, einen ausgeglichenen Haushalt aufzustellen. Kann die Kommune dieser Verpflichtung durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gem. § 75 Abs. 2 S. 3 GO NRW nachkommen, bleibt kein Raum für die Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage, mit deren Hilfe gerade nicht der (fiktive) Haushaltsausgleich herbeigeführt werden kann. Die Verpflichtung zur vorrangigen Inanspruchnahme besteht auch dann, wenn die Mittel der Ausgleichsrücklage nicht zur Deckung ausreichen und zusätzlich die allgemeine Rücklage in Anspruch genommen werden muss. Die Nebenbestimmungen der Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage sind so zu fassen, dass sie geeignet sind, das Ziel, den jährlichen Haushaltsausgleich mit Hilfe von Konsolidierungsmaßnahmen wiederherzustellen, zu erreichen. Die vorrangige Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gilt auch für die spätere tatsächliche Inanspruchnahme des Eigenkapitals im Jahresabschluss. Sie ist auch bei der Beurteilung eines Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten.

4. Zu Absatz 4 (Verringerung der allgemeinen Rücklage):

4.1 Allgemeines

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinden kommt im NKF eine besondere Bedeutung zu. Da sich der Saldo der Ergebnisrechnung (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag) immer auf das Eigenkapital auswirkt, und die Entwicklung des Eigenkapitals wichtige und eindeutige Hinweise auf die Stabilität der Haushaltswirtschaft liefern kann, wurde es als zweites Kriterium für den Haushaltsausgleich bestimmt. Dem Eigenkapital der Gemeinde ist auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein gesonderter Bereich zugewiesen. Es wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Nach den Gliederungsvorschriften in § 41 Abs. 4 GemHVO NRW wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten das Eigenkapital der Gemeinde in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ unterteilt und nach den Gliederungsvorschriften auf diese Posten beschränkt.

4.2 Haushaltsausgleich nicht bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage

Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen des aufsichtbehördlichen Handelns bei einem nicht erreichten Haushaltsausgleich gegenüber der Gemeinde, wenn zur Deckung des Fehlbedarfs eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen wird. Während bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage der gemeindliche Haushalt noch als ausgeglichen gilt, trifft dies bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht mehr zu, auch wenn in beiden Fällen die jahresbezogenen Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. der Ergebnisrechnung durch die Verringerung der allgemeinen Rücklage „gedeckt“ werden können (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Verringert sich das Eigenkapital der Gemeinde nach dem vollständigen Verzehr der Ausgleichsrücklage weiter, kann ohne eine vorherige aufsichtsrechtliche Prüfung und Genehmigung die Gefährdung einer geordneten Haushaltswirtschaft dieser Gemeinde nicht mehr ausgeschlossen werden. In diesem Zusammenhang ist noch zu beachten, dass das Eigenkapital einer Gemeinde seine Funktion nur erfüllen kann, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. Da die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei einer Überschuldung nicht mehr gewährleistet ist, bedarf es des Verbotes einer Überschuldung der Gemeinde (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW). Diese Vorschrift enthält eine Begriffsbestimmung der Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Ob eine Überschuldung vorliegt, ist aus der Bilanz der Gemeinde ablesbar.

4.3 Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage

4.3.1 Zu den Sätzen 1 und 3 (Erteilung der Genehmigung):

Kann aber ein Fehlbedarf im Ergebnisplan ganz oder teilweise nicht durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden, kommt es zu einem weiteren Abbau des Eigenkapitals durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage. Diese Verringerung ist genehmigungspflichtig (vgl. § 75 Abs. 4 S. 1 GO NRW) und bedarf einer Festsetzung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW). Dafür ist zu prüfen, ob für die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage (Eigenkapitalverzehr) eine Genehmigung nach dieser Vorschrift oder im Rahmen des § 76 GO NRW, wenn die dort genannten Schwellenwerte überschritten sind, zu erteilen ist. Zudem ist zu beachten, dass eine Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 GO NRW nicht nur bei einem Auftreten im Haushaltsjahr genehmigungspflichtig ist, sondern auch bei einem Auftreten in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Eine gewollte stärkere Verflechtung zwischen der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung und der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie den aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen wird dadurch hergestellt. Die Aufsichtsbehörde hat daher auch bei einer vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage unterhalb der Schwellenwerte des § 78 Abs. 1 GO NRW immer zu prüfen, ob die Gewährleistung der stetigen Aufgabenerfüllung durch diese Verringerung nicht gefährdet wird.

Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung nach dieser Vorschrift den ihr zustehenden Ermessensspielraum nach den haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Hierbei kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Abs. 2 GO NRW zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dies gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Gemeinde im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber insbesondere nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der Haushaltswirtschaft zu befürchten ist. Die im Haushaltsplan enthaltene und jährlich gem. § 84 Satz 3 GO NRW auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt nämlich ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren zu berücksichtigen ist. Lassen sich aus den Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, sollte die Aufsichtsbehörde bei der Genehmigung der vorgesehenen Verringerung der allgemeinen Rücklage durch entsprechende Nebenbestimmungen in Form von Bedingungen und Auflagen von der Gemeinde wirksame Konsolidierungsmaßnahmen verlangen.

Die Ermessensausübung im Rahmen einer vorgesehenen Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW wird durch die Regelungen des § 76 GO NRW (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes) begrenzt. Mit einer Genehmigung nach § 75 Abs. 4 S. 2 GO NRW kann noch keine Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verlangt werden, auch wenn im Einzelfall die Abwägung zu dem Ergebnis führt, die Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen zu erteilen, die möglichen Konsolidierungsmaßnahmen im Rahmen eines Haushaltssicherungskonzeptes ähneln. Außerdem wird durch den Bezug zu § 76 GO NRW deutlich, dass die Vorschrift des § 75 Abs. 4 GO NRW grundsätzlich auf das Haushaltsjahr beschränkt ist. Unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips bedarf es einer Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW, damit ein genehmigungspflichtiger Tatbestand nach dem Haushaltsrecht vorliegt, den der Rat der Gemeinde durch seinen Beschluss über die Haushaltssatzung geschaffen hat (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW).

4.3.2 Zu Satz 2 (Genehmigungsfiktion):

4.3.1 Gebrauch der Genehmigungsfiktion

Bei der Ausübung der Genehmigung hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Sie darf dabei die Genehmigungsfiktion in § 75 Abs. 4 Satz 2 GO NRW nicht außer acht lassen, nach der die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage als erteilt gilt, wenn die Aufsichtsbehörde nicht innerhalb eines Monats nach Eingang des Antrages der Gemeinde eine andere Entscheidung trifft. Diese ausdrückliche Regelung dient nur der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion. Sie bedarf einer redaktionellen Klarstellung, weil nach § 78 GO NRW die Verringerung der allgemeinen Rücklage einer Festsetzung in der Haushaltssatzung der Gemeinde bedarf und die Haushaltssatzung nach § 80 Abs. 5 GO NRW gegenüber der Aufsichtsbehörde anzeigepflichtig ist. Daraus folgt, dass die Frist für die Genehmigungsfiktion mit

Eingang der Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde zu laufen beginnt (vgl. Nr. 4.3.2). Für die Fristberechnung der Genehmigungsfiktion gelten gemäß § 31 Abs. 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Abs. 2 bis 5 VwVfG NRW etwas anderes bestimmt ist.

Von der Genehmigungsfiktion der Vorschrift kann jedenfalls dann Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde sprechen. Dies könnte z.B. gegeben sein, wenn wegen der Errichtung einer rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftung in Höhe des aktivierten Wertes eine Umschichtung von der allgemeinen Rücklage in eine Sonderrücklage erfolgen soll. Eine solche Sonderrücklage muss als gesonderter Posten im Bilanzbereich „Eigenkapital“ vorhanden sein, weil aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden kann, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus einem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist. Im Eigenkapital muss daher eine Verwendungsbeschränkung bestehen und durch den Ansatz einer Sonderrücklage als gesonderten Bilanzposten transparent gemacht werden. Diese Passierung neben dem Ansatz der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar.

In den Fällen, in denen die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW mit der nachfolgend aufgezeigten Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW verbunden wird, kommt die Genehmigungsfiktion des § 75 Abs. 4 S. 2 GO NRW nicht zur Anwendung. Die Regelung ist darauf ausgerichtet, dass sie nur dann zur Anwendung kommt, wenn allein ein Genehmigungserfordernis nach Satz 1 dieser Vorschrift besteht. Eine weitergehende Anwendung dieser Fiktion auch auf die nach § 76 Abs. 2 GO NRW vorgesehene Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept lässt sich aus der Vorschrift nicht ableiten.

4.3.2 Kein zusätzlicher Antrag neben der Anzeige der Haushaltssatzung

Die in der Vorschrift enthaltene ausdrückliche Festlegung, dass die Gemeinde für die Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde eines Antrages bedarf, ist i.V.m. den §§ 78 und 80 GO NRW redaktionell nicht zutreffend (vgl. Nr. 4.3.1). Sie führt daher nicht zu einem eigenständigen Verwaltungsverfahren neben dem Anzeigeverfahren der Haushaltssatzung. Weil die Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW in der Haushaltssatzung der Gemeinde festzusetzen ist, wird diese Festsetzung auch zum Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Dabei lässt sich eine Trennung der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde in ein Anzeige- und ein Genehmigungsverfahren nicht aus der Verbindung dieser Vorschrift mit den §§ 78 und 80 GO NRW herleiten. Die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW belegt vielmehr, dass es nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde geben kann. Wäre dies nicht der Fall, müsste auch das Genehmigungserfordernis für das Haushaltssicherungskonzept verwaltungsrechtlich ein eigenständiges Verwaltungsverfahren auslösen. Zudem war es im kommunalen Haushaltsrecht immer die Regel, dass die Aufsichtsbehörde über haushaltsplanmäßige Genehmigungserfordernisse im Rahmen des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung der Gemeinde zu entscheiden hatte.

Die ausdrückliche Regelung in dieser Vorschrift dient daher sachlogisch nur der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber der Aufsichtsbehörde nach § 80 Abs. 5 GO NRW. Es ist deshalb noch nicht zweifelsfrei geklärt, ob die Gemeinde in ihrer Anzeige der Haushaltssatzung die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage ausdrücklich begehren muss. Wird in der Anzeige der Gemeinde die Genehmigung nicht gesondert beantragt oder ist dies nicht auf andere Weise darin ausgeführt, ist die Aufsichtsbehörde gehalten, die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen. Sind diese gegeben, aber in der Anzeige nicht dargestellt, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der Anzeige nach in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen. Mit der Vorschrift ist nicht beabsichtigt, neben dem Anzeigeverfahren der gemeindlichen Haushaltssatzung ein zweites Verwaltungsverfahren zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zu installieren.

4.3.3 Zu Satz 4 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

Wird in der dem Haushaltsplan beizufügenden „Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals“ von der Gemeinde aufgezeigt, dass durch ein negatives Jahresergebnis im Ergebnisplan des Haushaltsjahres oder der drei folgenden Planungsjahre die allgemeine Rücklage oberhalb der Schwellenwerte des § 76 GO NRW voraussichtlich verringert wird, entsteht für die Gemeinde, unabhängig von der Festsetzung einer Verringerung, die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 GO NRW. Ist für das Haushaltsjahr die Erteilung einer Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW erforderlich, ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Gemeinde vorliegen. Ist dies der Fall, muss die Genehmigung die Gemeinde auch zukunftsbezogen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichten. Diese aufsichtsrechtliche Maßnahme kann als Verweisung auf die Rechtsfolge des § 76 GO NRW angesehen werden. Sie zielt darauf ab, frühzeitig einzugreifen, um zu verhindern, dass der Eigenkapitalverzehr bei der Gemeinde eine unbeherrschbare Dynamik annimmt. Dies liegt auch im Interesse der jeweils betroffenen Gemeinde. Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 2 GO NRW umfasst die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW in den Fällen, in denen während der Laufzeit eines genehmigten Haushaltssicherungskonzeptes die allgemeine Rücklage in den dem Haushaltsjahr folgenden Jahren voraussichtlich zu verringern ist. Dieser Zusammenhang gilt unter den Maßgaben, die Vorgaben des Haushaltssicherungskonzeptes sind einzuhalten und in der jeweiligen Haushaltssatzung darf keine darüber hinausgehende Verringerung festgesetzt werden.

4.4 Aufzeigen der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen, wenn in der Haushaltssatzung eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW enthalten ist. Mit der Vorlage des Haushaltsplans werden damit dem Rat, sowie später der Aufsichtsbehörde die notwendigen Informationen über das gemeindliche Eigenkapital gegeben. Dafür kann nachfolgendes Schema genutzt werden.

Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals							
Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GO NRW	Ansatz Vorvorjahr (31.12.) EUR	Planwert Vorjahr (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR	
Allgemeine Rücklage							
Sonder- rücklagen							
Ausgleichs- rücklage							
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag							
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung							

Abbildung 8 „Entwicklung des Eigenkapitals“

In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung darzustellen (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW). Wird in der Übersicht der gesetzlich erforder-

liche Haushaltsausgleich nicht in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren aufgezeigt, ist die o.a. Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals ggf. noch um weitere Jahre fortzuschreiben. Dabei ist zu beachten, dass in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren ein „Soll-Ausgleich“ nach § 84 Satz 3 GO NRW erforderlich ist.

5. Zu Absatz 5 (Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung):

5.1 Zu Satz 1 (Anzeigepflicht bei der Aufsichtsbehörde):

5.1.1 Maßnahmen bei nicht geplantem Fehlbetrag

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW erstreckt sich nicht nur auf die Planung, sondern auch auf die Rechnungslegung. Dem trägt diese Vorschrift Rechnung, denn aus der Haushaltsbewirtschaftung im Haushaltsjahr kann es sich ergeben, dass die Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 GO NRW trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans nach § 2 GemHVO NRW einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist. Dies löst für die Gemeinde eine Anzeigepflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde aus. Wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. Fehlbetrages kann die Aufsichtsbehörde Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder herzustellen. Gleichzeitig muss die Gemeinde auf Grund ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres sofort Maßnahmen ergreifen, z.B. durch eine Haushaltssperre, um einer weiteren defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken und den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder zu erreichen sowie die dauerhafte Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Abs. 1 GO NRW) wieder zu sichern.

5.1.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept

Wenn bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Abs. 3 GO NRW in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, kann diese Veränderung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres so erheblich sein gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende dieses Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel zu verringern ist. Wird in diesem Fall ist der Schwellenwert des § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW überschritten, löst dies für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 5 GemHVO NRW). Gleichwohl kann die Aufsichtsbehörde bei einem solchen Sachverhalt entsprechenden Erfordernissen wegen des Verhaltens der Gemeinde die notwendigen Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Zu den einzelnen Stufen eines Gesamtkonzeptes zur Krisenbewältigung (Sanierungskonzept) vergleiche Erläuterungen zu § 76 Abs. 2 GO NRW im Abschnitt Nr. 2.1.2.2).

5.1.3 Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs

Entsteht bei der Bestätigung über den Jahresabschluss für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan, dass entsprechend wie bei der Aufstellung im Rahmen der Haushaltsplanung eine Frist von drei Jahren nach dem Ursachenjahr zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres kann zwar als Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes angesehen werden, gleichwohl entsteht diese Pflicht erst dann, wenn dafür die notwendige Kenntnis bei der Gemeinde vorliegt. Diese Kenntnis erlangt die Gemeinde erst im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr ist eine Beurteilung möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der nicht geplante Fehlbetrag für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für die folgenden Jahre bewirkt und ob dadurch die in § 76 GO NRW bestimmten Schwellenwerte überschritten werden. Auch lässt sich der Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs sowie das

Haushaltsjahr, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden muss, erst dann genau bestimmen, denn dies ist von der tatsächlichen Fallgestaltung vor Ort abhängig.

Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs bei § 75 Abs. 5 GO NRW	
Sachverhalt:	(Jahr)
Abgelaufenes Haushaltsjahr	2009
Vorliegen eines bestätigten Jahresabschlusses mit Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung	2010
Fristfestlegung:	
Ursachenjahr für defizitären Haushalt	2009
Kenntnis über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes	2010
Beginn der Frist zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs nach § 76 Abs. 2 GO NRW	2010
Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs (nach drei Jahren)	2013

Abbildung 9 „Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs bei § 75 Abs. 5 GO NRW“

Mit der Vorschrift ist nicht beabsichtigt, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder zu öffnen, um es als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranziehen zu können.

5.1.4 Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres

In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass auch dieses Haushaltssicherungskonzept Bestandteil eines Haushaltsplans sein muss. Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige Haushaltsjahr aufgestellt wird, existiert i.d.R. bereits eine geltende Haushaltssatzung und damit auch ein bestandskräftiger Haushaltsplan. Es ist daher sachgerecht und vertretbar, das aufgestellte Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung gibt jedoch keine Berechtigung, die auf das Ursachenjahr bezogene Fristsetzung für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs zu verändern bzw. zu verlängern.

Die Gemeinde, die auf Grund ihrer Kenntnis über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten muss, um den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Abs. 1 GO NRW) wieder zu sichern, kann bereits im laufenden Haushaltsjahr durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept auch zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Dies dürfte in vielen Fällen sinnvoll sein, um auch die Sofortmaßnahmen in die Strategie des Haushaltssicherungskonzeptes förmlich einzubinden.

5.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Rechte der Aufsichtsbehörde):

Bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Abs. 3 GO NRW in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, kann diese Veränderung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres so erheblich sein gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende dieses Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage erheblich zu verringern ist. Wird in diesem Fall ein Schwellenwert des § 76 Abs. 1 GO NRW überschritten, löst dies für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 5 GemHVO NRW). Gleichwohl kann die Aufsichtsbehörde auch bei einem solchen Sachverhalt und entsprechenden Erfordernissen wegen des Verhaltens der Gemeinde die notwendigen Anordnungen treffen, erforderlichenfalls die Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen (vgl. §§ 119 ff. GO NRW). Der Verweis in Satz 3 „§§ 123 und 124 gelten sinngemäß“ soll die Bedeutung der Regelung zum Anordnungsrecht und einer möglichen Ersatzvornahme (vgl. § 123 GO NRW) sowie der möglichen Bestellung eines Beauftragten (vgl. § 124 GO NRW) verstärken.

6. Zu Absatz 6 (Sicherstellung der Liquidität und der Finanzierung von Investitionen):

6.1 Allgemeines

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

6.2 Sicherstellung der Liquidität

6.2.1 Allgemeines

Die Sicherstellung der Liquidität hat für die Gemeinden so eine große Bedeutung, dass eine weitere Regelung darüber in § 30 Abs. 6 GemHVO NRW enthalten ist und örtliche Vorschriften zu erstellen sind, die die notwendigen Bestimmungen über die gemeindliche Liquiditätsplanung enthalten müssen (vgl. § 31 GemHVO NRW). In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Bei der Ausgestaltung der Liquiditätsplanung müssen auch die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW Anwendung finden sowie die Grundsätze für die Kreditaufnahme (§ 86 GO NRW für Kredite für Investitionen und § 89 GO NRW für Kredite zur Liquiditätssicherung) beachtet werden. Außerdem darf dabei nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW).

6.2.2 Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung

Das haushaltsrechtliche Gebot „Sicherstellung der Liquidität“ wird durch die Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen, ergänzt (vgl. § 89 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 30 Abs. 6 GemHVO NRW). Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie an den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel hat, um zahlungsfähig zu sein und auch Liquiditätsschwankungen ausgleichen kann. Deshalb gehört nicht nur dazu, die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten, sondern auch sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen einzubeziehen. Dabei bedarf es Annahmen zur Entwicklung dieser Verpflichtungen, um eine langfristige Liquiditätsplanung zu erreichen. Dieses verpflichtet die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen. Auch wenn Dritte beauftragt werden, die Gemeinde bei der Verwaltung dieser Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen, müssen diese die haushaltsrechtlichen Bedingungen und Grundsätze für die Gemeinden beachten. In diesen Fällen ist die Gemeinde verpflichtet, eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

6.2.3 Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren

Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens durch die Gemeinde an. Dieses muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten. Auch muss das Verfahren Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse und über die Aufnahme von Finanzierungsmitteln sowie über die

Auswirkungen von Liquiditätsengpässen ermöglichen, damit von der Gemeinde die notwendigen Maßnahmen ergriffen werden können. Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Auch bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von Maßnahmen zur Beseitigung einer Gefährdung. Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z.B. einer Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angibt (vgl. Liquiditätsspiegel) eingesetzt, tragen diese zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde bei.

Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet auch ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster soll ein Überblick erreicht werden, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

6.3 Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen

Die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen erfordert ein Zusammenspiel verschiedener Aspekte, um diesem Haushaltsgrundsatz Genüge zu tun. Bei der Entscheidung, ob die Finanzierung einer Investition gesichert ist und sie durchgeführt werden darf, gilt es die Vorschriften über die gemeindlichen Investitionen in § 14 GemHVO NRW, die Gesamtdeckung in § 20 GemHVO NRW und die Vorschriften über die Kreditaufnahmen in § 86 (Kredite für Investitionen) sowie in § 89 (Kredite zur Liquiditätssicherung) zu beachten. Aber auch weitere gemeindliche Vorschriften können für die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z.B. § 83 GO NRW bei der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Umsetzung von Investitionen oder § 85 GO NRW über das Eingehen von Verpflichtungen zu Lasten künftiger Haushaltsjahre. Außerdem sind Zuwendungen und Beiträge in die Betrachtung, ob die Finanzierung von Investitionen sichergestellt ist, einzubeziehen. So ist z.B. ein bei der Gewährung einer investiven Zuwendung zugelassener vorzeitiger Baubeginn durch den Zuwendungsgeber ohne seine rechtliche Zusicherung der Zuwendungsgewährung kein Anlass, von der nach dieser Vorschrift erforderlichen Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen ausgehen zu können, wenn nicht die Gemeinde selbst bereits über die notwendigen Eigenmittel verfügt. In der Gemeinde sollte daher geklärt sein, ob, wer und wann bei welchen Investitionen die Feststellung zu treffen hat, dass die Finanzierung der Investition im Sinne des § 75 Abs. 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW sichergestellt ist und diese nun im Haushaltsplan unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO veranschlagt werden kann.

7. Zu Absatz 7 (Verbot der Überschuldung):

7.1 Allgemeines

Das Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste vollständig aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde bedarf bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, der Bestand an Eigenkapital einer besonderen Betrachtung. In Fortführung der Genehmigungspflicht der Verringerung der allgemeinen Rücklage nach Absatz 4 (Inanspruchnahme von Eigenkapital) verbietet diese Vorschrift den Gemeinden sich zu überschulden. Sie enthält deshalb eine Begriffsbestimmung der Überschuldung, die aus dem kaufmännischen Recht abgeleitet ist (bilanzielle Überschuldung). Da die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei ihrer Überschuldung nicht mehr gewährleistet ist, bedarf es dieser gesetzlichen Auffangregelung. Ob eine Überschuldung vorliegt, ist aus der Bilanz der Gemeinde ablesbar. Dafür ist durch die Verwendung des Begriffes „Bilanz“ in dieser Vorschrift eindeutig bestimmt, dass im Rahmen des Jahresabschlusses (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW) von der Gemeinde zu prüfen ist, ob eine Überschuldung eingetreten ist. Der jährliche Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW bleibt von einer solchen Prüfung unberührt. Dies

wird dadurch deutlich, dass eine Gesamtbilanz aus der Bilanz der Gemeinde und den Bilanzen der kommunalen Betriebe im Rahmen der Konsolidierung (vgl. § 50 GemHVO NRW) aufzustellen ist.

7.2 Vorliegen der Überschuldung als Ausweis von „negativem Eigenkapital“

Nach der Vorschrift dieses Absatzes ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung, jedoch ohne Berücksichtigung der Sonderrücklagen, übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag (< 0 Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist. In einem solchen Fall muss nach § 43 Abs. 7 GemHVO NRW der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - am Ende der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert ausgewiesen werden (vgl. Bilanzgliederung nach § 41 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt diesen gesonderten Bilanzposten auf.

Bilanzansatz „Negatives Eigenkapital“	
Aktiva	Passiva
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 1 Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Vorräte 1.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 1.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 1.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 10 „Bilanzansatz negatives Eigenkapital“

Eine derartige Verschuldenslage der Gemeinde zeigt sich üblicherweise zwar erst im Nachhinein in der jährlichen Schlussbilanz, sie wird jedoch auch dann sichtbar, wenn im Rahmen der Haushaltsplanung eine Verringerung der allgemeinen Rücklage durch eine Festsetzung in der Haushaltssatzung vorgesehen wird. Um die dafür erforderliche Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde nach § 75 Abs. 4 GO NRW oder nach § 76 Abs. 2 GO NRW zu erhalten, muss die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde die voraussichtliche haushaltsverträgliche Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, ggf. auch darüber hinaus, aufzeigen. Ausgehend von der Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage in der Haushaltssatzung der Gemeinde nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW muss die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde bzw. der allgemeinen Rücklage in einer Übersicht aufgezeigt werden (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW).

7.3 Überschuldung Vorläufige Haushaltswirtschaft wegen einer Überschuldung

Die eingetretene Überschuldung einer Gemeinde führt als Verstoß gegen das gesetzliche Verbot dazu, dass deren jährliche Haushaltswirtschaft wie eine vorläufige Haushaltswirtschaft einzustufen und zu führen ist. Die Gemeinde kann beim Vorliegen einer Überschuldung nicht mehr dem Gebot in Absatz 1 der Vorschrift, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist, in einem ausreichenden Maße nachkommen. Dies ist auch dann als gegeben anzusehen, wenn die Gemeinde einen ausgeglichenen Haushalt aufstellt (Ausgleich ggf. nicht nur im Haushaltsjahr, sondern auch in den folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung), sich jedoch nicht in der Lage sieht, die notwendigen Überschüsse zu erwirtschaften, um die Überschuldung und den dadurch den eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot zu beseitigen. Bei einer ordnungsgemäßen Haushaltswirtschaft wäre in solchen Fällen eine Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde ausreichend. Bei einem eingetretenen Verstoß gegen das gesetzliche Verbot der Überverschuldung kann ein ausgeglichener gemeindlicher Haushalt nicht mehr als unbe-

denklich behandelt werden, so dass für diesen Haushalt die Bedingungen der vorläufigen Haushaltsführung gelten müssen. Diese Auslegung gebieten die haushaltsrechtlichen Grundsätze.

7.4 Vermeidung und Beseitigung der Überschuldung

7.4.1 Haushaltssicherungskonzept zur Vermeidung der Überschuldung

Wird durch die Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufgezeigt, dass im Haushaltsjahr oder in einem der drei folgenden Planjahre die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird, tritt als Rechtsfolge unmittelbar die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 GO NRW ein. Weil es im Sinne der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu verhindern gilt, dass der Prozess des Eigenkapitalverzehr eine unbeherrschbare Dynamik annehmen kann, ist es auch im Interesse der Gemeinden sachgerecht, dass in diesen Fällen die Aufsichtsbehörden bei ihrer Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verlangen. Insbesondere ist im Rahmen der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW eine enge Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zur Beseitigung der entstandenen Fehlentwicklung und Vermeidung des Eintritts einer Überschuldung notwendig. In einem unter dieser Zwecksetzung aufzustellenden Haushaltssicherungskonzept ist zu berücksichtigen, dass die Gegenmaßnahmen zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch Elemente der Maßnahmen enthalten müssen, die für einen Eigenkapitalaufbau geeignet sind.

7.4.2 Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Auch wenn derzeit keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW) bestimmt werden kann, besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinden. So müssen von ihnen auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW sind dagegen andere Strategien verbunden.

Der Sanierungsplan wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolgerungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen möglichst praktikable Antworten gefunden werden.



§ 76
Haushaltssicherungskonzept

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

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

²Dies gilt entsprechend bei der Bestätigung über den Jahresabschluss gem. § 95 Abs. 3.

(2) ¹Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. ²Es bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. ³Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. ⁴Die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes kann unter Bedingungen und mit Auflagen erteilt werden.

Erläuterungen zu § 76:

I. Allgemeines

1. Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept

Die Vorschrift bestimmt näher, unter welchen Voraussetzungen die Gemeinde ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen hat. Das im kameralen Rechnungswesen einzusetzende Haushaltssicherungskonzept ist in der Praxis anerkannt. Es ist übernommen und an die veränderten materiellen Voraussetzungen des NKF angepasst worden. Die neue Regelung knüpft einerseits an die Bestimmungen zum Haushaltsausgleich in § 75 GO NRW an, nach denen die Verringerung des Eigenkapitals durch Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage der aufsichtsbehördlichen Genehmigung bedarf und andererseits an die neu geschaffene Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan. Dadurch sollen Gefährdungen der Haushaltswirtschaft früher als bisher erkannt und beseitigt werden. Das Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ (vgl. § 5 GemHVO NRW) dient dazu, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wieder herzustellen.

Im Unterschied zur (einfachen) Genehmigungspflicht nach § 75 Abs. 4 GO NRW liegt der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die Annahme zu Grunde, die Gemeinde werde den Haushaltsausgleich nicht im nachfolgenden Haushaltsjahr erreichen. Sie hat deshalb - wie bisher - den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist. Im Haushaltssicherungskonzept sind daher die Ausgangslage der Gemeinde, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs in Planung und Rechnung (vgl. § 75 Abs. 2 S. 1 GO NRW) gewährleisten. Auch soll aufgezeigt werden, wie nach der Umsetzung der im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Maßnahmen der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird und die dauerhafte Leistungsfähigkeit bzw. die Aufgabenerfüllung der Gemeinde (vgl. § 75 Abs. 1 S. 1 GO NRW) wieder gesichert ist.

In den Nummern 1 bis 3 des Absatzes 1 sind die Tatbestände aufgeführt, die jeweils die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes begründen. Sie beschreiben die Verringerung des Eigenkapitals auf mehrere Arten, die nach Art oder Höhe jeweils so schwer wiegend sind, dass periodenübergreifende Maßnahmen durch ein Haushaltssicherungskonzept erforderlich werden. Dabei kommt dem unverhältnismäßig hohen Vermögensverzehr (Eigenkapitalabbau) nach Nummer 1 das gleiche Gewicht zu wie seiner stetigen, „schleichenden“ Verringerung nach den Nummern 2 und 3. Ausgehend von der Festlegung einer Bagatellgrenze in Nummer 2 ist es erforderlich, nach einem angemessenen Erfahrungszeitraum eine Beurteilung über die Kriterien in den Nummern

1 bis 3 vorzunehmen. Dies wird einen der Schwerpunkte bei der gesetzlichen vorgesehenen Überprüfung der Auswirkungen der Reform des Haushaltsrechts in den Gemeinden des Landes bilden.

Die gesamte Regelung knüpft die Verpflichtung der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, an strengere Voraussetzungen, als es der Vorschlag der NKF-Modellkommunen vorsah. Die Gemeinde wäre nach deren Vorschlag erst dann zur Aufstellung verpflichtet, wenn ihr die Überschuldung im Sinne des § 75 Abs. 7 GO NRW droht. Gegen diesen Vorschlag ist zu Recht eingewendet worden, die notwendigen Gegenmaßnahmen würden zu spät ergriffen, der Schaden sei dann bereits eingetreten. Die Gefährdung habe jedenfalls ein Ausmaß erreicht, das die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen erheblich erschwere, wenn nicht gar unmöglich mache. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei einem unausgeglichene Haushalt die Gemeinden nach § 75 Abs. 2 und 3 GO NRW durch Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage einen erheblichen Anteil ihres Eigenkapitals (ein Drittel) zur Deckung des Fehlbetrages genehmigungsfrei einsetzen dürfen. Selbst eine weitere Verringerung des Eigenkapitals nach § 75 Abs. 4 GO NRW löst unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW noch nicht die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Die Regelung in Absatz 1 stärkt somit das Selbstverwaltungsrecht der Gemeinden, ohne deren Verpflichtung zu vernachlässigen, eine geordnete Haushaltswirtschaft sicherzustellen. Daher darf sich eine Gemeinde auch nicht auf Grund ihrer möglichen Einschätzung, dass ihr Haushaltssicherungskonzept voraussichtlich nicht genehmigungsfähig sein wird, ihrer Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entziehen.

2. Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache

Im NKF können die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. In die Prüfung, ob eine Überschreitung der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW vorliegt, ist deshalb nicht nur das Haushaltsjahr, für das ein neuer Haushalt aufgestellt wird, einzubeziehen. Vielmehr sind die Tatbestände dieser Vorschrift auch dann erfüllt, wenn die Schwellenwerte in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung überschritten werden. Der Ausweis eines negativen Jahresergebnisses in den Jahresspalten des Ergebnisplans erfordert daher eine Überprüfung, ob und in welchem Umfang eine Verringerung der allgemeinen Rücklage voraussichtlich erforderlich wird. Dieses sollte ggf. Anlass sein, die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen und deren Umfang festzulegen. Die Pflicht der Gemeinde, ein Haushaltssicherungskonzept aufzustellen, beginnt ab dem Haushaltsjahr, für das der Haushalt aufgestellt wird. Die Frist für den Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsausgleich nach § 76 Abs. 2 GO NRW wieder herzustellen ist, läuft allerdings erst ab dem Haushaltsjahr, in dem ein negatives Jahresergebnis tatsächlich zur Verringerung der allgemeinen Rücklage oberhalb des Schwellenwertes führt. Damit werden mögliche Nachteile für die betroffenen Gemeinden vermieden (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 09.06.2006). Diese würden dann auftreten, wenn das auslösende Ereignis (Überschreitung des Schwellenwertes) erst in der Zukunft eintritt, die Frist für die Genehmigungsfähigkeit (Frist zur Erreichung des Haushaltsausgleichs) aber bereits ab dem Haushaltsjahr, für das der Haushalt aufgestellt wird, lief. Im Falle der Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW beginnt die Frist demnach auch erst ab dem zweiten Jahr der Überschreitung zu laufen. Der Konsolidierungszeitraum kann in diesen Fällen allerdings über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, bezogen auf das Haushaltsjahr, für das der Haushalt aufgestellt wird, hinaus reichen. Liegt das ein Haushaltssicherungskonzept auslösende Ereignis z.B. erst im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung (z.B. für den Haushalt 2006 im Jahr 2009) kann sich der Zeitraum, bei dem für ein Haushaltssicherungskonzept grundsätzlich noch die Genehmigungsfähigkeit gegeben sein kann, über maximal sieben Jahre ausdehnen (im Beispiel bis Ende des Jahres 2012).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

1.1 Allgemeines

Die Regelungen des Satzes 1 in Absatz 1 sind darauf abgestellt, dass die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes im Rahmen der Aufstellung des Haushaltsplans entsteht. Vor diesem Hintergrund ist in §

79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW bestimmt worden, dass das Haushaltssicherungskonzept Teil des Haushaltsplans ist. Der gemeindliche Haushaltsplan besteht daher neben dem Ergebnisplan, dem Finanzplan und den Teilplänen auch aus dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 1 Abs. 1 GemHVO NRW). Dies bedingt, dass ein Haushaltssicherungskonzept nur genehmigungsfähig ist, wenn aus ihm hervorgeht, dass spätestens im dritten Jahr nach dem Ursachenjahr der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. Wenn ein Haushaltssicherungskonzept erst im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist (Satz 2), bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass dieses Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Es kann wegen der erfolgten Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung des laufenden Haushaltsjahres und wegen der bereits eingetretenen Bindungswirkung des Haushaltsplans als Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach § 79 Abs. GO NRW i.d.R. nicht mehr zum Bestandteil dieses Haushaltsplans gemacht werden, ggf. aber noch im Rahmen einer Nachtragssatzung.

Die Pflicht der Gemeinde, beim Überschreiten der in der Vorschrift bestimmten Schwellenwerte ein Haushaltssicherungskonzept im Zeitpunkt der Haushaltsplanung (Satz 1) als auch im Zeitpunkt der Bestätigung des Jahresabschlusses (Satz 2) aufzustellen, lässt nicht zu, die Einhaltung der gesetzlichen Voraussetzung jeweils nur streng getrennt nach Zeitpunkten (Sätze 1 und 2) zu betrachten. Vielmehr gebieten es die gemeindliche Haushaltswirtschaft sowie die mit der Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes verbundenen Ziele und Zwecke, dass auch dann eine Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, wenn die Schwellenwerte zusammenhängend im Jahresabschluss und in der Haushaltsplanung unterschiedlicher Haushaltsjahre überschritten werden. Beispiel: Tatsächliche Überschreitung eines Schwellenwertes im Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres und geplante Überschreitung eines Schwellenwertes im laufenden Haushaltsjahr. Nur mit einem Haushaltssicherungskonzept, das den gesamten Sachverhalt umfasst, dürfte zutreffend die aktuelle Ausgangslage eingeschätzt, die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ identifiziert und die notwendigen Sanierungsmaßnahmen entwickeln werden können.

1.2 Zu Satz 1 (Schwellenwerte für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

1.2.1 Zu Nummer 1 (Schwellenwert bei Veränderung der Haushaltswirtschaft):

In dieser Vorschrift wird ein Schwellenwert für eine erhebliche Veränderung der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres bestimmt. Ist im Rahmen der Ausführung der Haushaltswirtschaft erkennbar, dass der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1.1 GemHVO NRW) am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird, löst dies unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus, d.h. für das Haushaltsjahr wird ein entsprechender Fehlbedarf erwartet, für den neben einer ggf. noch möglichen Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage auch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage notwendig wird.

Die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes kann auch bereits im Zeitpunkt der Aufstellung der Haushaltssatzung entstehen, wenn für das Haushaltsjahr oder für eines der folgenden drei Planungsjahre ein negatives Jahresergebnis in einer Größenordnung oberhalb dieses Schwellenwertes geplant wird. Die dadurch aufgezeigte rasante Verringerung des Eigenkapitals erfordert besonders schnell wirkende Konsolidierungs- bzw. Sanierungsmaßnahmen, ggf. auch mit erheblichen Einschnitten, um eine drohende Überschuldung zu verhindern. In diesen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, nicht erst nach dem Beschluss des Rates über diese Haushaltsplanung bzw. Haushaltssatzung, sondern unmittelbar sobald sie Kenntnis darüber haben. Der dann noch aufzustellende Entwurf sollte darf dann nicht mehr nur den Ablauf der Haushaltswirtschaft darstellen, sondern muss neben dem Haushaltssicherungskonzept auch den Erfolg oder das Versagen der bereits eingeleiteten Sanierungsmaßnahmen aufzeigen.

1.2.2 Zu Nummer 2 (Schwellenwert in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren):

Zur besseren Handhabbarkeit und aus Gründen der Verhältnismäßigkeit ist in § 76 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW eine Bagatellgrenze für die vorgesehene Verringerung der allgemein Rücklage (vgl. Bilanzposten nach § 41 Abs. 4

Nr. 1.1 GemHVO NRW) festgelegt worden. Eine Verringerung der allgemeinen Rücklage in zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren oberhalb dieser Schwellenwerte legt offen, dass strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei im folgenden Haushaltsjahr wieder zu erreichen. Wenn von der Gemeinde bei der Aufstellung des Haushalts jeweils ein negatives Jahresergebnis für zwei aufeinanderfolgende Haushaltsjahre geplant wird, mit der Folge, dass dann der in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage jeweils um mehr als ein Zwanzigstel zu verringern ist, entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Diese Pflicht besteht, wenn bei der Aufstellung des Haushalts ein negatives Jahresergebnis für das Haushaltsjahr und das folgende Planungsjahr oder für zwei aufeinanderfolgende Planungsjahren geplant wird, das voraussichtlich zu einer entsprechenden Verringerung der allgemeinen Rücklage in diesen zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren führen wird. Eine entsprechende Festsetzung in der Haushaltssatzung muss nur dann gleichzeitig erfolgen, wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage für das Haushaltsjahr vorgesehen wird (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW).

Wegen des „schleichenden Verzehr“ des Eigenkapitals muss die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft einer besonderen Prüfung unterzogen werden, für die regelmäßig eine Heranziehung der Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde sinnvoll ist. Die von der Gemeinde im Haushaltssicherungskonzept vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen müssen geeignet sein, den „schleichenden Verzehr“ des Eigenkapitals zu beenden und die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs in drei Jahren nach dem Ursachenjahr zu erreichen. Als Ursachenjahr, ab dem die dreijährige Frist zu laufen beginnt, gilt in diesen Fällen immer das Jahr, in dem der Schwellenwert nach dieser Vorschrift zum zweiten Mal überschritten wird. Ob dies zutrifft muss unter Beachtung des Haushaltsgrundsatzes der Jährlichkeit ermittelt werden, d.h. die Ermittlung des jahresbezogenen Schwellenwertes ist immer bezogen auf den in der Schlussbilanz des jeweiligen Vorjahres auszuweisenden Ansatz der allgemeinen Rücklage vorzunehmen.

1.2.3 Zu Nummer 3 (Schwellenwert für den voraussichtlichen Verzehr des Eigenkapitals):

1.2.3.1 Allgemeines

Wird bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr von der Gemeinde ein voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage (vgl. Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 1.1 GemHVO NRW) innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant, entsteht die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Ein solcher voraussichtlich vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage legt offen, dass gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und die geordnete Haushaltswirtschaft so nachhaltig gefährdet ist, dass nicht angenommen werden kann, ein ausgeglichener Haushalt sei bald wieder zu erreichen. Daher kann die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nicht erst zu dem Zeitpunkt ausgelöst werden, zu dem der Haushalt für das Haushaltsjahr, in dem der voraussichtlich vollständige Verzehr der allgemeinen Rücklage eintritt, aufgestellt wird.

Ein vorgesehener vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage durch die Gemeinde innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung lässt sich aus den negativen Jahresergebnissen im Ergebnisplan für das Haushaltsjahr sowie den folgenden drei Planungsjahren ermitteln. Tritt dieser Verzehr innerhalb der Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 Satz 1 GO NRW ein, stellen die Plandaten bereits eine ausreichende rechtliche Willensbekundung der Gemeinde für eine entsprechende haushaltswirtschaftliche Vorgehensweise dar. Die Gemeinde zeigt mit den im Ergebnisplan ausgewiesenen negativen Jahresergebnissen, dass sie ihrer Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (Soll-Ausgleich) nach § 84 Satz 3 GO NRW nicht nachkommt. Dies wird besonders durch die dem Haushaltsplan als Anlage beizufügende Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals der Gemeinde deutlich.

1.2.3.2 Besondere Dringlichkeit für die Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen

Die Gemeinde muss in ihrem Haushaltssicherungskonzept darlegen, wie sie versuchen will, den Haushaltsausgleich in diesen Planungsjahren nicht nur wieder zu erreichen, sondern auch dauerhaft zu sichern. Ein unter dieser Zielsetzung aufzustellendes Haushaltssicherungskonzept muss berücksichtigen, dass die Gegenmaßnah-

men zum möglichen Eigenkapitalverzehr auch Elemente von Maßnahmen zum Eigenkapitalaufbau enthalten müssen, so dass eine umfassende Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geboten ist. Die Gemeinde muss deshalb in ihrem Haushaltssicherungskonzept darstellen, wie sie wegen der in diesen Jahren vorgesehenen negativen Jahresergebnisse, die zum vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen würden, gegensteuert und die mögliche Überschuldung nach § 75 Abs. 7 GO NRW vermeidet. Ihre konkrete Planung soll die Gemeinde mit Nachweisen untermauern, die gleichzeitig auch eine Umkehr im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde mit dem Ziel der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung aufzeigen. In einer solchen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde bedarf es grundsätzlich, aber auch insbesondere wegen des Budgetrechts des Rates und seiner Zuständigkeit für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe h) GO NRW) es einer intensiven Beteiligung des Rates durch die Verwaltung der Gemeinde. Dies gilt entsprechend für die Einschaltung und das Handeln der Aufsichtsbehörde, die sich in diesen Fällen nicht auf das Genehmigungsverfahren für das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept beschränken sollte. Sie wird die notwendigen Schritte zur erfolgreichen Sanierung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft kritisch begleiten.

Eine geplante rasante Verringerung des Eigenkapitals erfordert von der Gemeinde - unter Beteiligung ihrer Aufsichtsbehörde - besonders schnell wirkende Konsolidierungsmaßnahmen, ggf. auch mit erheblichen Einschnitten, um eine drohende Überschuldung der Gemeinde zu verhindern. In diesen Fällen beginnt die Verpflichtung für den Bürgermeister und den Kämmerer, die notwendigen Gegenmaßnahmen einzuleiten, nicht erst nach dem Beschluss des Rates über diese Haushaltsplanung bzw. Haushaltssatzung, sondern unmittelbar sobald sie Kenntnis darüber haben. Die Aufsichtsbehörde ist befugt, diese Maßnahmen sowie eine Darstellung im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen verlangen, in der neben dem zur Genehmigung vorgelegten Haushaltssicherungskonzept auch der Erfolg oder das Versagen der bereits eingeleiteten Maßnahmen aufgezeigt wird.

1.3 Zu Satz 2 (Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung des Jahresabschlusses):

In der künftigen Haushaltswirtschaft der Gemeinde kommt dem Jahresabschluss die gleiche Bedeutung zu wie der Haushaltssatzung bzw. dem Haushaltsplan. Daher ist die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auf den Jahresabschluss ausgedehnt worden. Liegt bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister nach § 95 Abs. 3 GO NRW eine Überschreitung der in Satz 1 bestimmten Schwellenwerte vor, setzt zu diesem Zeitpunkt die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ein. Die Festlegung dieses Zeitpunktes beinhaltet, dass die Gemeinde das Haushaltssicherungskonzept unverzüglich aufzustellen und ihrer Aufsichtsbehörde zur Genehmigung vorzulegen hat. Auch wenn nach § 41 Abs. 1 Buchstabe h) GO NRW der Rat der Gemeinde für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes zuständig ist, kann nicht daraus gefolgert werden, dass in diesen Fällen die Vorlage des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bis zur Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses oder bis zur Anzeige der nächsten Haushaltssatzung hinausgezögert werden kann. Die Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde gebietet es, dass die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde über die eingetretene Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes umgehend in Kenntnis setzt und bereits aufzeigt, wie sie die erforderlichlich gewordene Sanierung vornehmen will.

Die Bestimmung in § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass das Haushaltssicherungskonzept Teil des Haushaltsplans ist, steht dieser Vorgehensweise nicht entgegen. Die Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum gemeindlichen Haushaltsplan wirkt sich jedoch auf die Berechnung des Zeitpunktes aus, zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt sein muss. Nach § 76 Abs. 2 S. 3 GO NRW kann die Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes nur erreicht werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird, also auch in diesen Fällen eine Frist von drei Jahren einzuhalten ist.

Wenn ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass dieses Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Es kann wegen der erfolgten Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung des laufenden Haushaltsjahres und wegen der bereits eingetretenen Bindungswirkung des Haushaltsplans als Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach § 79 Abs. GO NRW

i.d.R. nicht mehr zum Bestandteil dieses Haushaltsplans gemacht werden, ggf. aber noch im Wege einer Nachtragssatzung berücksichtigt werden.

2. Zu Absatz 2 (Zielbestimmung und Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

2.1 Zu Satz 1 (Zielbestimmung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

2.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält die Zielbestimmung und die Regeln der Genehmigungsfähigkeit eines Haushaltssicherungskonzeptes. Die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes wird durch § 5 GemHVO NRW näher bestimmt. Es ist jedoch eine Anpassung dahingehend vorgenommen worden, dass die ursprüngliche Absicht wieder hergestellt wird, nach der das Vorliegen einer Genehmigungsfähigkeit anzunehmen ist, wenn der originäre jährliche Haushaltsausgleich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wieder erreicht wird, also am Ende des dritten Jahres nach dem Haushaltsjahr gegeben ist. Bei der vor Jahren vorgenommenen gesetzlichen Regelung für das kamerale Haushaltsrecht ist bei der Formulierung der bisherigen Vorschrift übersehen worden, dass nicht nur die „Planungsjahre“, sondern ausgehend von der aktuell laufenden Haushaltsbewirtschaftung auch das laufende Haushaltsjahr für den Zeitrahmen mitzuzählen ist. Schon die bisherige gesetzlich bestimmte Finanzplanung hatte insgesamt fünf Jahre, also das laufende Jahr, das zu planende Haushaltsjahr sowie die drei anschließenden Planungsjahre umfasst.

2.1.2 Zeitlicher Umfang des Haushaltssicherungskonzeptes

Bei einem Haushaltssicherungskonzept, das die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen soll und spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder erreicht wird, ist der Beginn der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes widerspruchsfrei ermittelbar. Auch wenn die Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und die Ursache, die diese Pflicht auslöst, in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen, kann das Haushaltsjahr, in dem die gemeindliche Pflicht beginnt, immer eindeutig bestimmt werden.

Gleichermaßen ist auch das Haushaltsjahr feststellbar, in dem die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes endet. Es ist das Haushaltsjahr, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht wird und gewährleistet ist, dass der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Bei der Ermittlung des betreffenden Haushaltsjahres muss einerseits berücksichtigt werden, ob der Haushaltsausgleich in der Planung, d.h. innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung gesichert ist (vgl. § 75 Abs. 2 i.V.m. § 84 GO NRW). Andererseits muss aber auch in die Betrachtung der Beendigung der Verpflichtung der Gemeinde für ein Haushaltssicherungskonzept einfließen, dass der Haushaltsausgleich in dem betreffenden Haushaltsjahr erst gegeben ist, wenn auch ein Haushaltsausgleich in der Rechnung (Jahresabschluss) des betreffenden Jahres erreicht wird (Vgl. § 75 Abs. 2 S. 1 GO NRW). Daraus folgt, dass die vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen der Gemeinde nicht schon dann eingestellt werden dürfen, wenn der Haushaltsausgleich lediglich in der Planung erreicht ist. Es bedarf vielmehr noch des „Beweises“ des realen Haushaltsausgleichs in der Rechnung. Der Verzicht auf Konsolidierungsmaßnahmen ist regelmäßig nur zu rechtfertigen, wenn im Rahmen des Sanierungscontrollings durch entsprechende Ergebnisse ein messbarer nachhaltiger Erfolg erkennbar ist. Eingeleitete umfassende Sanierungsmaßnahmen sollten deshalb konsequent fortgeführt und nicht bereits beim ersten Anzeichen einer haushaltswirtschaftlichen Entspannung oder eines Haushaltsausgleichs auf unbeständiger Grundlage abgebrochen werden.

2.1.3 Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes

Auch bei schlechter haushaltswirtschaftlicher Lage besteht für eine Gemeinde grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Trotz einer akuten und aktuellen Krisensituation, auch wenn diese mehrjährig ist, hat die Gemeinde trotz stark angespannter Liquidität bzw. Liquiditätsdefiziten grundsätzlich die Substanz und die Po-

tenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen dafür sind generell gegeben. Es gilt, die Krisenkennzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen, entsprechende Maßnahmen unter Berücksichtigung aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, so dass ein umfassendes Haushaltssicherungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht wird.

Ein Haushaltssicherungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden, in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird, festgelegt werden. Gleichzeitig muss das Konzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das Haushaltssicherungskonzept stellt eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten dar. Dabei ist auch die zeitliche Dimension der Umsetzung von Konsolidierungsmaßnahmen nicht unbeachtlich. Die zeitliche Abfolge muss so ausgestaltet sein, dass die Maßnahmen von der Gemeinde auch im Rahmen ihrer Möglichkeiten umgesetzt werden können und nichts Unmögliches von ihr verlangt wird. Dies erfordert aber auch, neben den gesetzlichen Zielen, auch weitere durch die örtlichen Verhältnisse geprägte Ziele festzulegen. Im Zusammenhang mit Zwischenzielen, an denen die Entwicklung der Gemeinde messbar wird, kann die Motivation der Gemeinde zur Fortsetzung der notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen bestärkt werden.

2.1.4 Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde

Ein erfolgreicher Haushaltskonsolidierungsprozess der Gemeinde besteht u.a. darin, dass sie die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, dass die Gemeinde die dauernde Leistungsfähigkeit und eine stetige Aufgabenerfüllung erreicht (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW), die künftigen Generationen nicht unnötig belastet sowie deren Zukunft dauerhaft sichert und dadurch den Grundsatz der intergenerativen Gerechtigkeit einhält.

Das Erfordernis eines Haushaltssicherungskonzeptes zeigt auf bzw. verdeutlicht, dass ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft bestehen muss. Die wirtschaftliche Lage bzw. die sich abzeichnende Ertragsschwäche der Gemeinde oder mögliche finanzielle Gegebenheiten verlangen in diesen Fällen nicht nur einzelne Maßnahmen oder ein zusammengefasstes Maßnahmenpaket. Die Gemeinde muss sich auch zielorientiert ein zukunftsorientiertes Profil geben. Nur auf die gemeindliche Aufgabenerfüllung in der Zukunft ausgerichtete Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich die notwendigen strategischen und operativen Ziele bestimmen. Diese können und sollen eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten bzw. bieten. Mit diesen Mitteln lassen sich die gemeindliche Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der einzuhaltenden Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss durch die Gemeinde ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher auch die produktorientierten Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs überprüft sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung neu bestimmt und mit den Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele werden zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt. Auch die Öffentlichkeit kann in den Prozess eingebunden werden. Die Verpflichtung, produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen, verlangt von der Gemeinde nichts Unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, zutreffende und ausreichende produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Den Einstieg dazu bietet der gemeindliche Haushaltsplan nach § 79 GO NRW, der mindestens die nach § 4 GemHVO NRW vorgesehenen Produktbereiche aufweisen muss, denn produktorientierte Ziele bauen auf Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen auf. Die vorgesehene Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf dabei sich nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans wiederfinden. Vielmehr müssen die vorgesehenen Ziele in eine Zielhierarchie einge-

bunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann.

2.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes):

2.2.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift bedarf das Haushaltssicherungskonzept der Genehmigung der Aufsichtsbehörde. Die Genehmigung kann nur erteilt werden, wenn aus dem Haushaltssicherungskonzept hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 wieder erreicht wird. Daher hat die Gemeinde in ihrem Haushaltssicherungskonzept einerseits den nächstmöglichen Zeitpunkt zu bestimmen, bis zu dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist, andererseits ist ein solches Haushaltssicherungskonzept nur genehmigungsfähig, wenn aus ihm hervorgeht, dass spätestens im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder erreicht wird.

2.2.2 Drei-Jahres-Frist

Damit die Gemeinde ihre Verpflichtung zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs erfüllen kann, wird ihr ein Zeitraum von drei Jahren nach dem Haushaltsjahr, in dem der Anlass für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes liegt, eingeräumt. Dieser Zeitraum besteht aus den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Durch diese Anbindung an das Haushaltsjahr lassen sich die haushaltsmäßigen Wirkungen der vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen unmittelbar aus dem Haushaltsplan ablesen. Zu beachten ist jedoch, dass die Sanierungszeit nicht bereits beim Entstehen eines möglichen dauerhaften Haushaltsausgleichs in allen Jahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung endet (Haushaltsausgleich in der Planung nach § 75 Abs. 2 S. 1 und § 84 GO NRW). Das Erreichen des Haushaltsausgleichs muss auch in der Rechnung (Jahresabschluss) des betreffenden Haushaltsjahres nachgewiesen werden. Nur wenn ein Haushaltsausgleich in diesem Sinne vorliegt, wird dem gesetzlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 S. 1 GO NRW entsprochen.

2.2.3 Zeitlicher Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache

Im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde können künftig die Verpflichtung für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und der Anlass für eine Aufstellung in unterschiedlichen Haushaltsjahren liegen. Eine Anbindung dieser Frist an das Haushaltsjahr, in dem die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entsteht, würde in vielen Fällen dazu führen, dass das Jahr, in dem der Anlass für ein Haushaltssicherungskonzept entsteht, gleichzeitig auch das Jahr ist, in dem der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder erreicht sein muss. Aus dem Zweck und Ziel dieser Vorschrift ist daher eine Anbindung an das Jahr der Ursache ableitbar. Dies ist wegen der Einräumung eines Zeitraumes zur faktischen Umsetzung zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs durch die Gemeinde auch sachlogisch vertretbar. Diese Auslegung wird zudem gegenüber der im kameralen Rechnungswesen festgelegten Frist (3 statt 4 Jahre) gerecht.

2.2.4 Genehmigung nach § 75 Abs. 4 GO NRW und nach § 76 Abs. 2 GO NRW

Die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW bei einer Festsetzung in der Haushaltssatzung wird bei einer Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes durch die Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 2 GO NRW mit erfasst. Liegt eine solche Verringerung der allgemeinen Rücklage vor, muss eine umfangreiche Sanierung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde greifen, so dass eine aufsichtsrechtliche Verfahrenstrennung zwischen einer Genehmigung nach § 75

Abs. 4 GO NRW und einer Genehmigung unter der gleichzeitigen Bewertung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 2 GO NRW der dringenden Aufgabe der Gemeinde, die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern und den Haushaltsausgleich wieder zu erreichen, entgegensteht. Unter diesen Zielsetzungen ist es sachlich geboten, dass die Aufsichtsbehörde ein zielgerichtetes Handeln der Gemeinde durch ein einziges Verfahren unterstützt so dass die Gemeinde für ihr gesamtes Sanierungsvorhaben schnell die notwendige Sicherheit erhält.

2.3 Zu Satz 4 (Nebenbestimmungen zur Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes):

Die zur Genehmigung eines Haushaltssicherungskonzeptes möglichen Bedingungen und die zu erteilenden Auflagen sowie deren Ausgestaltung müssen sich an der Zielbestimmung der Wiederherstellung des jährlichen Haushaltsausgleichs und den dazu sachgerechten Konsolidierungsmaßnahmen messen lassen. Sie müssen geeignet sein, dass die Gemeinde die gesetzten Ziel auch erreichen kann. Insgesamt gesehen muss es daher bei der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes eine stärkere Verflechtung der haushaltswirtschaftlichen Planung mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung, aber auch ein engeres sinnvolles Zusammenspiel zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde geben.

3. Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Bestätigung über den Jahresabschluss

Entsteht bei der Bestätigung über den Jahresabschluss für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan, dass entsprechend wie bei der Aufstellung im Rahmen der Haushaltsplanung eine Frist von drei Jahren nach dem Ursachenjahr zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit auch eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Sie bewirkt dagegen nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranzuziehen ist.

Auch wenn die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres als Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bewertet und damit auch als Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs angesehen werden könnte, entsteht eine solche Pflicht tatsächlich erst dann, wenn durch die Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr ein qualifizierter Jahresabschluss entstanden ist, der ein entsprechendes Ergebnis aufweist, durch das die in dieser Vorschrift bestimmten Schwellenwerte überschritten werden. Im dritten diesem Ereignis folgenden Haushaltsjahr muss dann der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist.

In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass dieses Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung gibt keine Berechtigung, die auf das Ursachenjahr bezogene Fristsetzung für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs zu verändern bzw. zu verlängern.

4. Risikofrüherkennungssystem

4.1 Allgemeines

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige

Aufgabenerfüllung zu sichern, ist (1) ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

4.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Zu den allgemeinen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit,
- der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik sowie
- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

Zu den besonderen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Risikostrategiebestimmung,
- der Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur,
- der Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung,
- der Grundsatz der Wesentlichkeit,
- der Grundsatz der Kommunikation,
- der Grundsatz der Dokumentation sowie
- der Grundsatz der Stetigkeit.

4.3 Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

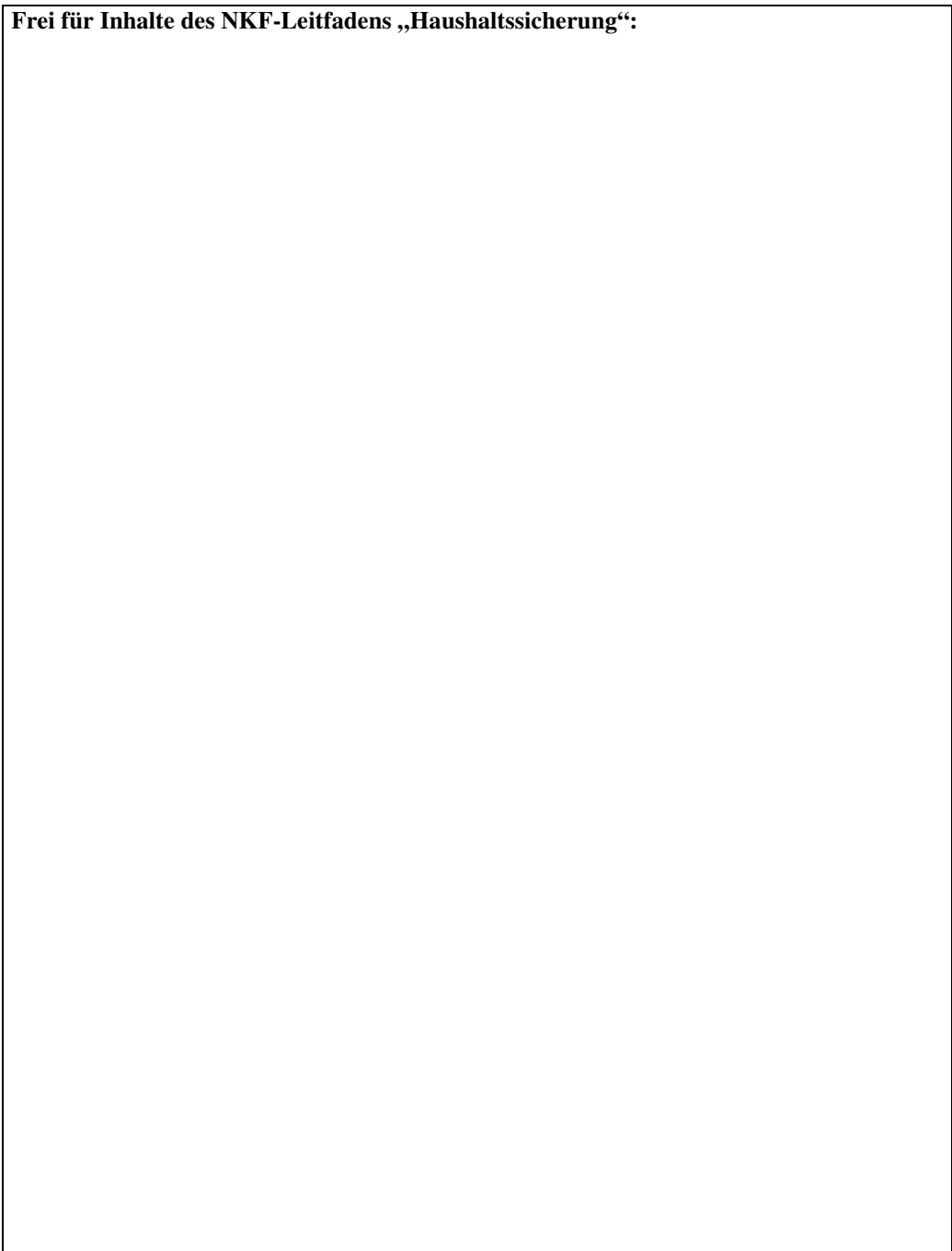
Wird ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Da daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt unberührt (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss auch ausreichend dokumentiert werden, denn es ist bei den Unternehmen und Einrichtungen auch ein Gegenstand der Abschlussprüfung.

Hinweis: Weitere Erläuterungen zum Haushaltssicherungskonzept finden sich unter § 5 GemHVO NRW sowie in der haushaltsrechtlichen Literatur.

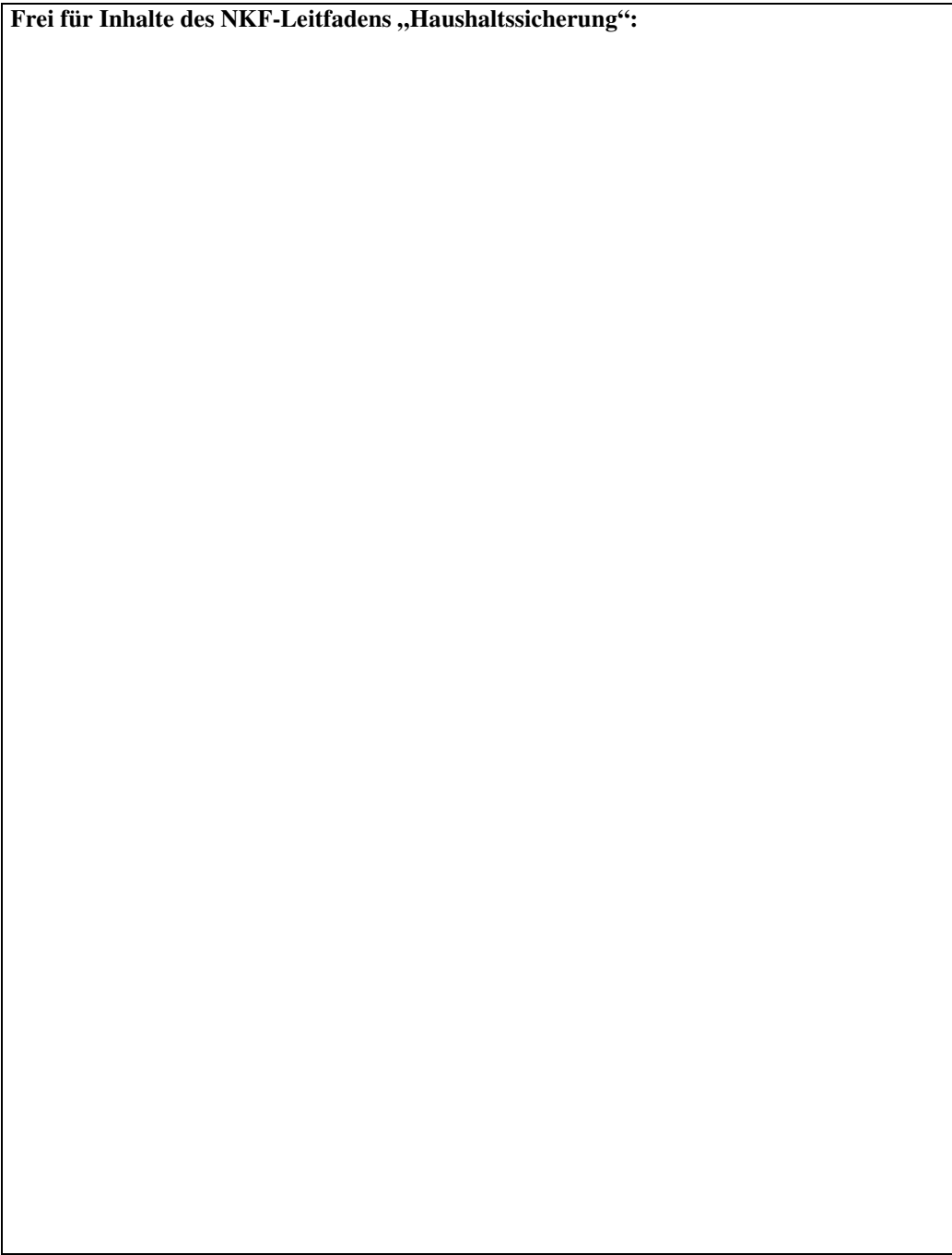
EEEEEEEEEEEEEE

Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:

Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:



Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:



Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:

Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:

§ 77

Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

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

Erläuterungen zu § 77:

I. Allgemeines

Die Quellen der Finanzmittel der Gemeinde sind sehr vielfältig. Sie ergeben sich aus öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Vorgängen. Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass diejenigen, die eine kommunale Leistung in Anspruch nehmen oder eine kommunale Einrichtung nutzen, die entstehenden Kosten in vertretbarem und gebotenen Umfang tragen sollen. Die Vorschrift enthält für die Gemeinden die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung und legt eine bestimmte Rangfolge für die Finanzmittelarten fest. Damit findet das Bedarfsdeckungsprinzip unter Berücksichtigung der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde Anwendung. Das nachfolgende Schema zeigt die Rangfolge nach dieser Vorschrift auf.

Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung
1. Sonstige Finanzmittel (§ 77 Abs. 2 GO NRW) z.B. Zuweisungen, Zuschüsse, Mieten, Pachten, Bußgelder, Verkaufserlöse, Auflösung von Rückstellungen, Zinsen
2. Spezielle Entgelte (§ 77 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW) für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen z.B. Gebühren, Beiträge, Eintrittsgelder
3. Steuern (§ 77 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW) als nachrangige Finanzmittel z.B. Grundsteuern, Gewerbesteuer, sonstige örtliche Steuern
4. Kredite (§ 77 Abs. 3 GO NRW) nur unter den genannten Voraussetzungen des § 86 Abs. 1 GO NRW

Abbildung 12 „Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“

Der Gliederung dieser Grundsätze vergleichbar sind in der Bilanz der Gemeinde die Forderungen (bestehende Ansprüche) der Gemeinde in gesonderten Posten anzusetzen. Damit soll transparent gemacht werden, in welchem Umfang und bei welchen Arten die Gemeinde die ihr zustehenden Finanzmittel noch nicht erhalten hat (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 2.2 GemHVO NRW).

Die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung stehen auch mit dem Grundsatz in § 75 Abs. 6 GO NRW in Verbindung, dass die Gemeinde ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat, sowie mit der Verpflichtung der Gemeinde, eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen (vgl. § 89 GO NRW). Die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit, die damit erreicht werden soll, kann nur gewährleistet werden, wenn dabei auch der Rahmen zur Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW für Kredite für Investitionen und nach § 89 GO NRW für Kredite zur Liquiditätssicherung beachtet wird. Außerdem darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Einwohner der Gemeinde verpflichtet sind, die Lasten zu tragen, die sich aus ihrer Zugehörigkeit zur Gemeinde ergeben (vgl. § 8 Abs. 2 GO NRW). Auch ist auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen Rücksicht zu nehmen (vgl. § 10 S. 2 GO NRW). Zudem muss in die Betrachtung einbezogen werden, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hi-

nausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Abgabenerhebung):

Ob eine Gemeinde Abgaben erheben kann, ist nicht Gegenstand des Haushaltsrechts, sondern des Abgaberechts. In diesem wird die Abgabepflicht sowie die Art und Höhe der Abgabe unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Abgabepflichtigen bestimmt. Näheres dazu enthält § 10 S. 2 GO NRW sowie das Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) vom 21.10.1969 (GV. NRW. S. 712) in der derzeit geltenden Fassung verwiesen (SGV. NRW. 610). Insoweit wird auch auf die Steuergesetze, z.B. das Grundsteuergesetz (GrStG), das Gewerbesteuerergesetz (GewStG) sowie auf die sonstigen abgabenrechtlichen Vorschriften verwiesen. Die Gemeinde ist z.B. nach § 1 Abs. 1 KAG berechtigt, Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben. Diese Vorschrift ist daher eine Regelung zur Einordnung der Erhebung von Abgaben in die gemeindliche Haushaltswirtschaft.

2. Zu Absatz 2 (Beschaffung der Finanzmittel):

Die Vorschrift regelt die Rangfolge der Quellen der Finanzmittel. Ausgangspunkt für die Untersuchung, welche Finanzmittel und in welcher Höhe diese zu beschaffen sind, ist die Höhe der zur Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde notwendigen Aufwendungen und Auszahlungen für Investitionen. Die Rangfolge bedeutet, dass zunächst den speziellen Entgelten ein Vorrang von den Steuern zu geben ist. Die Steuern sollen nur insoweit erhoben werden, wie diese und die sonstigen Finanzmittel die zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderlichen Aufwendungen und Auszahlungen nicht decken.

Für die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel ergibt sich danach, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind, dann die speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen, und schließlich die Steuern. In diese Rangfolge lassen sich die Zuwendungen nicht einordnen, denn sie gehören als Gruppe nicht zu den Finanzmitteln, die sich die Gemeinde zu beschaffen hat. Hat die Gemeinde allerdings einen Rechtsanspruch auf die Finanzmittel von Dritten, sind diese den sonstigen Finanzmitteln zuzuordnen.

3. Zu Absatz 3 (Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme):

3.1 Allgemeines

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips wird auch die Aufnahme von Krediten zugelassen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Die Kredite für Gemeinden, z.B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen.

Weil nach § 86 GO NRW Kredite nur für Investitionen und nach § 89 GO NRW nur zur Liquiditätssicherung aufgenommen werden dürfen, lassen sich die Finanzmittel aus Kreditaufnahmen nicht ohne weiteres in die Rangordnung des Absatzes 2 einfügen, sondern bedürften einer gesonderten Regelung. Eine Kreditaufnahme kommt grundsätzlich nur in Betracht, wenn alle anderen Quellen für Finanzmittel der Gemeinde ausgeschöpft sind. Eine Ausnahme von dieser Subsidiarität der Kreditaufnahme wird nur für den Fall zugelassen, dass eine andere Finanzierung wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Ob dies gegeben ist, ist nach haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten sowie nach den örtlichen wirtschaftlichen Wirkungen zu beurteilen.

Zum Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine Kreditaufnahme besteht für die Gemeinde die Verpflichtung, einen Vergleich zwischen den Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung nach den Absätzen 1 und 2 und der Aufnahme von Fremdkapital vorzunehmen. Dabei gilt der Grundsatz, dass die Kreditaufnahme jedenfalls nicht ungünstiger sein darf als die sonstigen Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung. Auch die voraussichtlichen Kosten von beiden Möglichkeiten der Finanzmittelbeschaffung müssen in den Vergleich einbezogen werden.

3.2 Aufnahme von Krediten nicht für eine Kapitalanlage (Geldanlage)

Die Charakterisierung der Investitionstätigkeit der Gemeinde lässt nicht den Schluss zu, dass die Gemeinde eine Kapitalanlage (Geldanlage) mit Krediten nach § 86 GO NRW finanzieren darf. Die Veranschlagung der Zahlungen für den Erwerb einer Kapitalanlage wird zwar in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit erfasst, in diesen Fällen kann jedoch nicht von einer Bedarfsdeckung der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen immer eine Voraussetzung ist, ausgegangen werden. Auch stehen der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital, und damit auch durch Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW entgegen. Die darin zwar enthaltene grundsätzliche Erlaubnis für die Gemeinde einen Kredite aufzunehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, lässt sich jedoch wegen des fehlenden Erfordernis der Bedarfdeckung nicht auf eine gemeindliche Geldanlage übertragen. Außerdem steht auch das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW der Finanzierung einer gemeindlichen Kapitalanlage durch Fremdkapital entgegen.

Eine Geldanlage der Gemeinde setzt daher immer voraus, dass eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital dafür aufgenommen wird. Der Beschaffung von Fremdkapital für den Kauf einer Kapitalanlage steht i.d.R. auch der künftige Verwendungszweck einer Geldanlage entgegen, wenn diese dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Auch durch diesen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine Kreditaufnahme. Diese Voraussetzungen bedingen, dass eine Kapitalanlage durch die Gemeinde nur aus ihren eigenen frei verfügbaren Finanzmitteln erworben werden darf, denn ein Erwerb ist nicht zu Lasten einer weiteren Verschuldung möglich. Bei keinen frei verfügbaren Finanzmitteln erfordert dies, dass zuerst eine Haushaltskonsolidierung stattfinden muss, durch die u.a. auch eine bessere Liquiditätslage der Gemeinde erreicht wird.



§ 78
Haushaltssatzung

- (1) Die Gemeinde hat für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen.
- (2) ¹Die Haushaltssatzung enthält die Festsetzung
1. des Haushaltsplans
 - a) im Ergebnisplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,
 - b) im Finanzplan unter Angabe des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres,
 - c) unter Angabe der vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen (Kreditermächtigung),
 - d) unter Angabe der vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen),
 2. der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage,
 3. des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung,
 4. der Steuersätze, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind,
 5. des Jahres, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist.
- ²Sie kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.
- (3) ¹Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. ²Sie kann Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt, enthalten.
- (4) Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, soweit für einzelne Bereiche durch Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist.

Erläuterungen zu § 78:

I. Allgemeines

Die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erfordert eine bindende Grundlage für ihre Ausführung. Diese schafft der Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechtes durch den jährlichen Erlass einer Haushaltssatzung. Ein auf einer solchen Haushaltssatzung aufbauender Haushalt ist Ausdruck der gemeindlichen Finanzhoheit und Selbstverwaltung. Er unterliegt nicht einer generellen Genehmigungspflicht durch die zuständige Aufsichtsbehörde, sondern nur einer Anzeigepflicht (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW). Deshalb muss gewährleistet sein, dass die Haushaltssatzung mindestens alle gesetzlich bestimmten Festsetzungen enthält.

Mit dieser Vorschrift werden aber auch mehrere Haushaltsgrundsätze umgesetzt. So wird z.B. dem Grundsatz der Jährlichkeit dadurch Genüge getan, dass bestimmt worden ist, die Haushaltssatzung gilt für das Haushaltsjahr (vgl. Absatz 3 der Vorschrift) und das Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr (vgl. Absatz 4 der Vorschrift). Mit der gesetzlichen Festlegung „Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft“ ist grundsätzlich verbunden, dass die Haushaltssatzung vor Beginn des betreffenden Haushaltsjahres beschlossen sein soll (Grundsatz der Vorherigkeit). Die vom Rat beschlossene Haushaltssatzung soll daher auch spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres der Aufsichtsbehörde der Gemeinde angezeigt werden (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW). Dem Grundsatz der zeitlichen Bindung wird durch die Bestimmung „Die Haushaltssatzung gilt für das Haushaltsjahr“ in genügender Weise Rechnung getragen. Um dies in der Praxis zu gewährleisten, ist durch die Nr. 1.1.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300 festgelegt worden, dass die gemeindliche Haushaltssatzung nach einem bestimmten Muster (vgl. Anlage 1 zu Nr. 1.1.1 des Runderlasses) aufgebaut werden muss.

Die Haushaltssatzung bindet die Verwaltung der Gemeinde und ermächtigt sie, die im Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW) enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, z.B. neue Verpflichtungen einzugehen (vgl. § 85 GO NRW), aber auch Kredite zur Finanzierung von Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) aufzunehmen. Sie hat aber nur in einem eingeschränkten Umfang eine unmittelbare Wirkung für den Bürger der Gemeinde.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Erlass einer jährlichen Haushaltssatzung):

Der Haushaltsplan der Gemeinde bildet für sich allein noch keine ausreichende Rechtsgrundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er erhält seine Rechtsverbindlichkeit dadurch, dass er als Bestandteil der Haushaltssatzung, die jährlich vom Rat zu beschließen ist, festgesetzt wird. Dadurch stellt der Haushaltsplan der Gemeinde für gemeindliche Verwaltung eine bindende Norm dar. Die Haushaltssatzung geht in ihrer rechtlichen Wirkung aber noch über den Haushaltsplan hinaus, weil sie eine Reihe anderer Inhalte und Grundlagen, die Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, bestimmt. Die Haushaltssatzung behält auch im NKF ihre herausragende Bedeutung für die Steuerung und Planung der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde. Sie die Haushaltssatzung bestimmte Festsetzungen enthalten. sind Sie setzt daher den Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit im Finanzplan, die Kreditermächtigung, die Verpflichtungsermächtigungen, die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und die Verringerung der allgemeinen Rücklage, den Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung, ggf. auch die Steuersätze für das Haushaltsjahr fest.

Gliederung der Haushaltssatzung		
§	Satzungsregelung	EURO
	Ergebnisplan	
	Gesamtbetrag der Erträge	...
	Gesamtbetrag der Aufwendungen	...
	Finanzplan (lfd. Verwaltungstätigkeit)	
1	Gesamtbetrag der Einzahlungen	...
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	...
	Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit	
	Gesamtbetrag der Einzahlungen	...
	Gesamtbetrag der Auszahlungen	...
2	Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen	...
3	Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen	...
	Ausgleich des Ergebnisplans	
4	Verringerung der Ausgleichsrücklage	...
	Verringerung der allgemeinen Rücklage	...
5	Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung	...
6	Steuersätze für die Gemeindesteuern	...
7	Haushaltsausgleich wieder hergestellt	...
8	Örtliche Sonderregelungen	...

Abbildung 13 „Gliederung der Haushaltssatzung“

Die Haushaltssatzung mit ihren Unterlagen ist daher nur beschlussfähig, wenn sie alle gesetzlich vorgesehen und erforderlichen Regelungen enthält und alle vorgeschriebenen Unterlagen vorliegen. Dies Erfordernis der Vollständigkeit wird auch dadurch verdeutlicht, dass in § 79 GO NRW die Bestandteile des Haushaltsplans ausdrücklich bestimmt werden. Das Muster für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung ist verbindlich (vgl. nachfolgendes Gliederungsschema und Nummer 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2. Zu Absatz 2 (Festsetzungen in der Haushaltssatzung):

2.1 Zu Satz 1 (Festsetzungen aus dem Haushaltsplan)

Die Haushaltssatzung muss die Festsetzungen aus dem Haushaltsplan enthalten. Dazu gehören jeweils die Summe (Gesamtbetrag) der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen aus dem Ergebnisplan. Auch die Summe (Gesamtbetrag) der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit aus dem im Finanzplan gehören dazu. Auch die in der Haushaltssatzung enthaltene Kreditermächtigung ist in ihrer Höhe im Finanzplan als voraussichtliche Einzahlung aus der Finanzierungstätigkeit veranschlagt. Des weiteren sind die im Finanzplan bei den Investitionen der Gemeinde

ausgewiesenen Verpflichtungsermächtigungen in ihrer Summe in der Haushaltsatzung enthalten. Bei den jeweiligen Festsetzungen in der Haushaltssatzung und den Veranschlagungen im Haushaltsplan sind die einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen zu beachten, z.B. § 75 Abs. 2 GO NRW (Haushaltsausgleich), § 11 GemHVO NRW (Allgemeine Planungsgrundsätze), § 85 GO NRW i.V.m. § 13 GemHVO NRW (Verpflichtungsermächtigungen) u.a. Wichtige Festsetzungen werden nachfolgend erläutert.

2.1.1 Zu Nummer 1 a (Festsetzungen aus dem Ergebnisplan):

Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan wichtigster Bestandteil des neuen Haushalts. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und Finanzerträge sowie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge. Er bildet den Ressourcenverbrauch der Gemeinde somit umfassend ab. Die Haushaltssatzung muss daher bezogen auf den Ergebnisplan den Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres festsetzen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Dabei muss keine Differenzierung nach ordentlichen Erträgen und Aufwendungen sowie außerordentlichen Erträgen und Aufwendungen vorgenommen werden, denn vielfach entstehen die zuletzt genannten Erträge und Aufwendungen durch unplanbare Ereignisse im Haushaltsjahr (vgl. Erläuterungen zu § 2 Abs. 1 Nrn. 18 und 19 GemHVO NRW). Auch sind die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW sowie die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW zu beachten.

2.1.2 Zu Nummer 1 b (Festsetzungen aus dem Finanzplan):

Der Finanzplan beinhaltet alle von der Gemeinde geplanten Einzahlungen und Auszahlungen. Die Pflicht zur Aufstellung des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung ist insbesondere aus den Besonderheiten der öffentlichen Haushaltsplanung und Rechenschaftslegung hergeleitet. Die Haushaltssatzung muss daher bezogen auf den Finanzplan den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres festsetzen (vgl. § 3 GemHVO NRW). Dabei sind die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen nach § 75 Abs. 6 GO NRW sowie die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW zu beachten.

2.1.3 Zu Nummer 1 c (Festsetzung der Kreditermächtigung):

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen der Gemeinde sind mit ihrem Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung festzusetzen (Kreditermächtigung). Dies ist erforderlich, weil die Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres allein als nicht ausreichend zu bewerten ist, um den notwendigen Umfang des für die Anschaffung von Vermögensgegenständen der Gemeinde aufzunehmenden Fremdkapitals beurteilen zu können. Dieses beinhaltet zudem nur den Bedarf für die Aufgabenerfüllung, für Einzahlungen und Auszahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt worden sind, nicht jedoch den Bedarf, der möglicherweise bei den kommunalen Betrieben besteht. Mit der Festsetzung der Kreditermächtigung ist zudem nicht unmittelbar bereits eine Ermächtigung zur Aufnahme der einzelnen Kredite verbunden (vgl. § 86 GO NRW). Außerdem umfasst die Kreditermächtigung für Investitionen der Gemeinde nicht die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung, für die in der gemeindlichen Haushaltssatzung an anderer Stelle gesondert ein Höchstbetrag festzusetzen ist (vgl. Abschnitt Nr. 2.1.6).

2.1.4 Zu Nummer 1 d (Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen):

Mit der Festsetzung von Verpflichtungsermächtigungen im Rahmen der Investitionstätigkeit wird der gemeindlichen Verwaltung das Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), ermöglicht (vgl. § 85 GO NRW i.V.m. § 13 GemHVO NRW). Die Verpflichtungsermächtigungen sind nicht erforderlich für die Geschäfte der laufenden Verwaltung, auch wenn diese Geschäfte, z.B. der Abschluss von Mietverträgen oder Personalentscheidungen, sich belastend auf

künftige Haushaltsjahre auswirken können. Die Summe der erteilten Ermächtigungen, die zu langfristigen Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen, z.B. durch Miet-, Leasing- und PPP-Geschäfte, darf die finanzielle Leistungskraft der Gemeinde nicht übersteigen.

2.1.5 Zu Nummer 2 (Verzehr des Eigenkapitals):

2.1.5.1 Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage

Die vorgesehene Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (vgl. 75 Abs. 3 GO NRW) ist in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festzusetzen. Diese Inanspruchnahme des Eigenkapitals zeigt, dass im Haushaltsjahr ein Fehlbetrag entstehen wird, weil die voraussichtlichen Erträge nicht die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen werden. Weil dadurch von der vorhandenen Substanz gezehrt wird, bedarf die Inanspruchnahme des Eigenkapitals einer besonderen Festsetzung in der Haushaltssatzung (vgl. § 75 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW), auch wenn der Haushalt noch als ausgeglichen gilt und es keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde bedarf. Zum Ansatz der Ausgleichsrücklage in der gemeindlichen Bilanz vergleiche § 41 Abs. 4 Nr. 1.3 GemHVO NRW.

2.1.5.2 Verringerung der allgemeinen Rücklage

2.1.5.2.1 Allgemeines

Die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW) ist in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festzusetzen. Kann ein Fehlbedarf im Ergebnisplan ganz oder teilweise nicht durch eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage gedeckt werden, kommt es zu einem weiteren Verzehr des Eigenkapitals durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage. Diese Verringerung ist genehmigungspflichtig. In diesem Fall gilt der gemeindliche Haushalt als nicht ausgeglichen, auch wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage „gedeckt“ werden kann (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW). Zum Ansatz der allgemeinen Rücklage in der gemeindlichen Bilanz vergleiche § 41 Abs. 4 Nr. 1.1 GemHVO NRW.

2.1.5.2.2 Kein zusätzliches Verwaltungsverfahren neben der Anzeige der Haushaltssatzung

Für die Erteilung der Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde soll kein eigenständiges Verwaltungsverfahren durchgeführt werden. Vielmehr ist zu erteilende Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Aufsichtsbehörde ein Gegenstand des Anzeigeverfahrens der Haushaltssatzung durch die Gemeinde. Dieser Zusammenhang besteht schon allein deshalb, weil die Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung bedarf. Die Notwendigkeit von zwei, ggf. parallel laufenden Verwaltungsverfahren (ein Anzeige- und ein Genehmigungsverfahren) lässt sich aus der Verbindung der §§ 75, 78 und 80 GO NRW für die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde nicht herleiten. Die Entscheidung des Rates über die Verringerung der allgemeinen Rücklage im Rahmen seines Beschlusses über die jährliche Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW belegt vielmehr, dass es nur ein Verfahren im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde geben kann. Im kommunalen Haushaltsrecht war es immer die Regel, dass die Aufsichtsbehörde über haushaltsplanmäßige Erfordernisse im Rahmen einer Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde zu entscheiden hat, selbst wenn Genehmigungserfordernisse bestehen, z.B. bei der Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 76 i.V.m. § 80 GO NRW).

Die ausdrückliche Antragsregelung in § 75 Abs. 4 GO NRW dient daher sachlogisch nur der Festlegung des Fristbeginns für die Genehmigungsfiktion im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde nach § 80 Abs. 5 GO NRW. Wird in der Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht gesondert durch die Gemeinde beantragt oder ist dieses von ihr nicht auf eine andere Weise in ihrer Anzeige der Haushaltssatzung ausgeführt, ist die Aufsichtsbehörde gehalten, die Anzeige der Haushaltssatzung der Gemeinde auf genehmigungspflichtige Sachverhalte zu prüfen und ggf. weitere Informationen oder Unterlagen von der Gemeinde nachzufordern. Sind genehmigungspflichtige Sachverhalte gegeben, aber in der Anzeige nicht ausdrücklich dargestellt oder ist darin

nicht ausdrücklich eine Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage beantragt, hat die Aufsichtsbehörde eine Auslegung der gemeindlichen Anzeige nach den in Verwaltungsverfahren üblichen Regeln vorzunehmen.

2.1.6 Zu Nummer 3 (Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung):

Dem Gebot in § 75 Abs. 6 GO NRW, die Liquidität sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) aufzunehmen. Ein tatsächlicher Liquiditätsbedarf für das Haushaltsjahr ist i.d.R. jedoch nicht als fester Betrag bestimmbar. Er ist im Ablauf des Haushaltsjahres von verschiedenen und dann erst auftretenden Faktoren abhängig, so dass ein Liquiditätsbedarf sich immer tagesaktuell ergibt. Wenn die Deckung des Liquiditätsbedarfs nur durch kurzfristige Kredite möglich ist, bedarf es dafür einer Ermächtigung des Rates der Gemeinde. Der mögliche Bedarf für das Haushaltsjahr ist dafür zu schätzen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass möglicherweise mehrere Kredite nebeneinander bestehen können, so dass es gilt einen möglichen Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung zu bestimmen. Dieser ermittelte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung ist in der Haushaltsatzung festzusetzen, denn diese Kredite stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar. Weil diese Kredite wegen der mangelnden Zahlungsfähigkeit aufgenommen werden, besteht kein unmittelbarer Zusammenhang mit den im Haushaltsplan veranschlagten Erträgen. Ein negativer Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) macht zwar deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, dieser stellt jedoch nicht gleichzeitig den Betrag dar, der vorübergehend tatsächlich zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit benötigt wird. Die Einzahlungen aus Krediten zur Liquiditätssicherung stellen zudem keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel dar, so dass sich eine Veranschlagung dieser Zahlungen im Finanzplan verbietet. Dies steht jedoch einem Nachweis der Zahlungen in der gemeindlichen Finanzrechnung als in Anspruch genommene „Betriebsmittel“ zur Sicherung der Liquidität nicht entgegen.

Der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Diese Ermächtigung beinhaltet das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im vom Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dabei nur dann nominal zusammen zu rechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Dies gilt auch, wenn statt der Aufnahme einzelner Kredite der Gemeinde insgesamt ein Überziehungs- oder Kontokorrentkredit eingeräumt wurde. Dies hat zur Folge, dass der in der Haushaltsatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln der Gemeinde darstellt.

Richtet eine Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Kernverwaltung und ihren wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW), den organisatorisch verselbstständige Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) und rechtlich selbstständigen gemeindlichen Unternehmen ein, bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Sollen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Kernverwaltung der Gemeinde erfolgen, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Unternehmen als „innere“ Bank auf. Ein solcher Liquiditätsverbund darf nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt.

Außerdem bringen es der täglich zu ermittelnde Liquiditätsbedarf und das daraus ggf. entstehende Erfordernis, kurzfristig Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen und auch unterjährig wieder zurückzuzahlen, mit sich, dass eine zum Stichtag des Jahresabschlusses möglicherweise noch bestehende Rückzahlungsverpflichtung im Rahmen der Haushaltsplanung betragsmäßig nicht genau vorher bestimmbar ist. Dieser Sachverhalt ist u.a. der Anlass dafür, auf die Vorgabe einer Veranschlagung von Krediten zur Liquiditätssicherung im Finanzplan zu verzichten. Besteht aber zum Stichtag des Jahresabschlusses noch eine Rückzahlungsverpflichtung für Kredite zur Liquiditätssicherung muss diese betragsmäßig in der gemeindlichen Finanzrechnung erfasst werden. Gleichzeitig ist diese Rückzahlungsverpflichtung “ in der gemeindlichen Bilanz gesondert unter dem Posten „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO NRW).

2.1.7 Zu Nummer 4 (Festsetzung der Steuersätze)

Soweit die Gemeinde ihre Steuersätze nicht in einer gesonderten Steuersatzung regelt, sind die Steuersätze, die im Haushaltsjahr gelten sollen, durch die Haushaltssatzung festzusetzen. Zu den Steuersätzen, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, gehören i.d.R. die Hebesätze für die Realsteuern, d.h. die Grundsteuer von den land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Grundsteuer A), die Grundsteuer von weiteren Grundstücken (Grundsteuer B) und die Gewerbesteuer vom Ertrag und Kapital). Für diese Steuern ist den Gemeinden im Rahmen der Gesetze das Recht eingeräumt worden, Hebesätze festzusetzen. Es ist dabei der Gemeinde freigestellt, die Festsetzung der Hebesätze für ein Jahr oder mehrere Jahre vorzunehmen. Dies muss zudem nicht gleichartig für alle Realsteuerarten erfolgen. Außerdem können die Hebesätze noch bis zum 30. Juni des Haushaltsjahres, für das sie gelten, geändert werden. Diese Änderung ist rückwirkend, so dass die neue Festsetzung für das ganze Haushaltsjahr gilt, und bedarf einer Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung.

2.1.8 Zu Nummer 5 (Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs):

Die Gemeinden, die zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet sind, müssen in der Haushaltssatzung das Jahr bestimmen, in dem der Haushaltsausgleich wieder hergestellt ist. Diese Festlegung knüpft an die neue Regelung des § 76 GO NRW „Haushaltssicherungskonzept“ und die Bestimmungen über den Haushaltsausgleich in § 75 Abs. 2 GO NRW an. Das Haushaltssicherungskonzept bedarf nach § 76 Abs. 2 GO NRW der aufsichtsbehördlichen Genehmigung, denn der auslösende Fehlbedarf bzw. Fehlbetrag im Haushaltsjahr oder in den drei folgenden Planungsjahren führt zur Verringerung des Eigenkapitals in Form der Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage. Stärker und zukunftsorientierter als bisher soll daher das Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ als Sanierungskonzept dazu dienen, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern und den Haushaltsausgleich wieder herzustellen. Dies erfordert, auch ein Sanierungscontrolling einzurichten, um den erforderlichen Sanierungserfolg zu messen. Es gilt, das Handeln der Gemeinde neu auszurichten und die Chancen und Risiken für die Gemeinde neu einzuschätzen. Durch die neu geschaffene Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan und deren Berücksichtigung bei der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, ist es zulässig, dass der Haushaltsausgleich drei Jahre nach dem Ursachenjahr wieder erreicht wird. Er muss nicht drei Jahren nach dem Haushaltsjahr wieder erreicht sein. Liegt das ein Haushaltssicherungskonzept auslösende Ereignis z.B. erst im letzten Jahr der mittelfristigen Ergebnis und Finanzplanung (z.B. für den Haushalt 2009 im Jahr 2012) kann sich der Zeitraum, bei dem für ein Haushaltssicherungskonzept grundsätzlich noch die Genehmigungsfähigkeit gegeben sein kann, über maximal sieben Jahre ausdehnen (im Beispiel bis Ende des Jahres 2015).

2.2 Zu Satz 2 (Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung):

Die jährliche Haushaltssatzung der Gemeinde kann weitere ortsbezogene Vorschriften enthalten, wenn diese einen Bezug zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, für das jeweilige Haushaltsjahr von Bedeutung sind und nicht bereits Regelungsgegenstand einer anderen Satzung der Gemeinde sind, z.B. der Hauptsatzung. Diese Erweiterung der Haushaltssatzung ermöglicht, besondere örtliche Sachverhalte, die Bedeutung für die aktuelle Haushaltswirtschaft der Gemeinde haben, zu regeln. Als weitere Vorschriften der gemeindlichen Haushaltssatzung kommen Regelungen in Betracht, die sich auf Erträge und Aufwendungen des Ergebnisplans (vgl. § 2 GemHVO NRW), auf Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans (vgl. § 3 GemHVO NRW), auf den Stellenplan des Haushaltsjahres (vgl. § 8 GemHVO NRW) sowie auf das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW) beziehen. Weitere ortsbezogene Vorschriften können erforderliche Vorbehalte für die Inanspruchnahme von Ermächtigungen, z.B. das vorherige Einholen der Zustimmung des Kämmers, die sich im Einzelfall auf die gesamte Ermächtigung oder einen Teil davon beziehen kann, sein.

Die Gemeinde muss sich bei der Ausgestaltung ortsbezogene Vorschriften im Rahmen der geltenden Rechtsvorschriften bewegen. Sie muss aber auch das Bepackungsverbot beachten, nach dem die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan der Gemeinde nur zweckbezogene Bestimmungen zur Haushaltsausführung (sachliches Bepackungsverbot) sowie Bestimmungen enthalten dürfen, die nicht die Geltungsdauer der Haushaltssatzung überschreiten (zeitliches Bepackungsverbot). Soweit Ausnahmen vom zuletzt genannten Verbot bestehen, z.B. die Regelungen über die Geltungsdauer von Kreditermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen, sind diese durch den Gesetzgeber festgelegt worden.

3. Zu Absatz 3 (Geltung der Haushaltssatzung):

3.1 Zu Satz 1 (In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung):

3.1.1 Allgemeines

Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden, wenn nicht im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist durch die Aufsichtsbehörde verkürzt oder verlängert wird. Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden. Auch wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW in der Haushaltssatzung festgesetzt ist, darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der gesetzlich vorgesehenen Genehmigung bekannt gemacht werden, auch wenn dies nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift geregelt wurde.

Die Haushaltssatzung tritt nach Ihrer Bekanntmachung in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde. Wird die Haushaltssatzung vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich immer mit dem Kalenderjahr. Damit besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen.

3.1.2 Hindernisse für das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung

Ein Hindernis für das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung kann aber dadurch bestehen, dass der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst hat. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Stellenplan (vgl. § 79 Abs. 2 GO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW), ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung und damit ihr In-Kraft-Treten nicht zulässt. Erst nach Beseitigung des Hindernisses darf die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht werden und kann das In-Kraft-Treten.

3.1.3 In-Kraft-Treten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre

Für das In-Kraft-Treten einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ist bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zu beachten, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW) die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf. Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich nur im ersten Haushaltsjahr auch ein auf die einzelnen Haushaltsjahre bezogenes In-Kraft-Treten anzunehmen. Eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthält, stellt trotz des beizubehaltenden Jährlichkeitsbezugs immer ein Gesamtwerk für einen zweijährigen Zeitraum dar.

3.1.4 Späterer Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Haushaltssatzung

Bis zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der Haushaltssatzung dürfen noch nicht die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen in Anspruch genommen werden. Daher sind in dieser Zeit die Vorschriften über die vorläufige Haushaltsführung zu beachten (vgl. § 82 GO NRW). Auch gelten in dieser Zeit die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Abs. 2 GO NRW), über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW) sowie über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Abs. 2 GO NRW) fort. Die Ermächtigungen

können in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

3.2 Zu Satz 2 (Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre):

Die Gemeinde ist nach § 78 Abs. 1 GO NRW verpflichtet, für jedes Haushaltsjahr eine Haushaltssatzung zu erlassen. Dies schließt eigentlich aus, dass die in der Haushaltssatzung festzusetzenden Teile für mehrere Jahre zusammengefasst festgesetzt werden dürfen. Von der strengen Ausrichtung auf ein Haushaltsjahr wird durch Satz 2 eine Ausnahme zugelassen, nach der die Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten kann. Eine Zusammenfassung von zwei Jahren zu einer Rechnungsperiode ist aber nicht zulässig. Es muss eine nach den beiden Jahren getrennte Veranschlagung erfolgen und nach Ablauf des jeweiligen Haushaltsjahres ein Jahresabschluss aufgestellt werden.

Mit dieser gesetzlichen Möglichkeit einer Haushaltssatzung für zwei Jahre sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzulegen. Der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung kommt dabei die mit einer Festsetzung in der Haushaltssatzung verbundene Verbindlichkeit für die Haushaltsführung der Gemeinde noch nicht zu. Außerdem führt eine Festsetzung für zwei Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung dazu, dass die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr anzubinden sind. Daher besteht für die Kommune die Verpflichtung, eine Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen und diese vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres dem Rat vorzulegen (vgl. § 9 Abs. 2 GemHVO NRW). Die Gemeinde sollte die dem Rat vorzulegende Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie veränderte Anlagen zum Haushaltsplan auch der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis zu geben.

Zu beachten ist bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW) die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf. Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr auch eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vorzunehmen. Die Haushaltssatzung stellt bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum dar, dass nicht abhängig vom einzelnen Jahr bzw. Jahresergebnis zu behandeln ist.

4. Zu Absatz 4 (Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr):

Die Regelung, das Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr, ist eine weitere Ausprägung des Jährlichkeitsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Durch die zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr werden die periodengerechte Zuordnung von Erträgen und Abwendungen, die Rechnungsabgrenzung sowie der Rahmen der zeitlichen Buchungen bestimmt. Durch die Regelung besteht außerdem eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten sowie dem Steuerjahr und dem in der Privatwirtschaft allgemein üblichen Wirtschaftsjahr. Auch in der Forstwirtschaft besteht gegenüber dem gemeindlichen Haushaltsjahr kein abweichendes Wirtschaftsjahr (vgl. § 34 des Landesforstgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen vom 24.04.1980 GV. NRW. S. 546, SGV. NRW. 790). Die Übereinstimmung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr erleichtert daher die Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses und des gemeindlichen Gesamtabschluss, weil für die gemeindlichen Betriebe, die zu konsolidieren sind, das Kalenderjahr das Wirtschaftsjahr darstellt.

Dieser Zusammenhang zwischen dem Haushaltsjahr und dem Kalenderjahr gilt für die Gemeinden dauerhaft, soweit nicht für einzelne Bereiche etwas anderes durch Gesetz oder Rechtsverordnung bestimmt ist. Für den Bereich der gemeindlichen Kernverwaltung besteht derzeit keine Ausnahmeregelung.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 79 Haushaltsplan

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

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

²Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

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

(3) ¹Der Haushaltsplan ist Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. ²Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung verbindlich. ³Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter werden durch ihn weder begründet noch aufgehoben.

Erläuterungen zu § 79:

I. Allgemeines

1. Haushaltsplan ist Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde

Der Haushaltsplan als Bestandteil der gemeindlichen Haushaltssatzung bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Weil die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert wurde und sich durch Festlegungen innerhalb dieses Zeitraumes rechtliche Konsequenzen für das Handeln der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde ergeben, war es geboten, den aus dem Haushaltsrecht unstrittig ableitbaren Zusammenhang zwischen dem Haushaltsjahr und den drei folgenden Planjahren sowie zwischen der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan zur besseren Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit in dieser Vorschrift wörtlich zu verankern.

Der jährliche Haushaltsplan soll zeigen, welche örtlichen Bedürfnisse in der Gemeinde bestehen und in welcher Art und Weise sowie Intensität diese Bedürfnisse befriedigt werden sollen. Er ist in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden, und in einen Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist, zu gliedern. Der Haushaltsplan wird in weitere produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne sowie Ziele und Leistungskennzahlen enthalten (vgl. §§ 4 und 12 GemHVO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans. Die Festlegungen in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung sollen dabei die Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte gewährleisten.

2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

2.1 Allgemeines

Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung wird durch eine Outputorientierung abgelöst. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abge-

grenzt werden. Dies kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen führen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Auch verlangt die Produktorientierung, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang steht. Dies soll das nachfolgende Schema aufzeigen.

Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
2 Schule und Kultur	...			
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen			
4 Gesundheit und Sport	...			
5 Gestaltung der Umwelt	07 Gesundheitsdienste			
6 Zentrale Finanzleistungen	17 Stiftungen			

Abbildung 14 „Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenminister bekannt gegebenen Produktrahmens (vgl. § 4 Abs.1 S. 2 GemHVO NRW), auch wenn die Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen zu bilden und auszugestalten sind.

2.2 Anwendung durch die Gemeinde

Die Gemeinde ist bei der Aufstellung ihres Haushalts verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke und aus Gründen der Vergleichbarkeit sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Die Bildung der produktorientierten Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan (vgl. § 4 GemHVO NRW) ist daher in der Reihenfolge der verbindlichen 17 Produktbereiche vorzunehmen (vgl. nachfolgende Abbildung).

Produktbereiche im NKF-Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 15 „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“

Die vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte NKF-Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

Die Gemeinde hat im Rahmen ihrer Veranschlagung im Haushaltsplan auch zu berücksichtigen, dass die zur Abgrenzung der einzelnen Produktbereiche vorgenommenen Zuordnungen, nach denen u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, für die Anwendung durch die Gemeinde verbindlich sind (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300 sowie die dazugehörige Anlage 5).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Haushaltsplans):

1.1 Allgemeines

Die ausdrückliche Regelung in Absatz 3 der Vorschrift, der Haushaltsplan ist für die Haushaltsführung verbindlich, führt nicht dazu, dass nur die Ermächtigungen auf die Gesamtebene des vom Rat beschlossenen Haushalts verbindlich sind. Wegen der in § 79 Abs. 2 GO NRW enthaltenen Verpflichtung der Gemeinde, den Haushaltsplan in Teilpläne zu gliedern, besteht die Verbindlichkeit der Ermächtigungen in diesen Teilplänen, die nach Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten sowie nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens gebildet werden können (vgl. § 4 GemHVO NRW). Zudem ergeben sich aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten einige Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses.

1.2 Zu Satz 1 (Veranschlagung im Haushaltsplan):

1.2.1 Allgemeines

Die Neufassung der Grundsatzbestimmungen für den gemeindlichen Haushaltsplan berücksichtigt die Änderungen des Rechnungsstils sowie den neuen Rechnungsstoff. Deshalb werden zukünftig Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen die Grundlage der Planung, der Bewirtschaftung und des Jahresabschlusses sein. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuererfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans. Der Grundsatz der Vollständigkeit gilt aber weiterhin, denn der Haushaltsplan muss alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthalten. Auch steht der Haushaltsplan in unmittelbar Verbindung zu den Festsetzungen in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 GO NRW.

1.2.1.1 Zu Nummer 1 (Veranschlagung der anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen):

1.2.1.1.1 Veranschlagung der anfallenden Erträge

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit der Rechengröße „Ertrag“ das Ressourcenaufkommen zu veranschlagen ist. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Der Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge vollständig und klar zu informieren. Weil darin gleichzeitig auch die Aufwendungen zu veranschlagen sind, weist der Ergebnisplan den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus. Bei der Veranschlagung der Erträge ist zu berücksichtigen, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Erträge getrennt voneinander aufgezeigt werden. Auch sind die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, so dass z.B. die Erträge in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Grundsatz der Periodenabgrenzung).

1.2.1.1.2 Veranschlagung der eingehenden Einzahlungen

Im doppischen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der voraussichtlich eingehenden Einzahlungen, insbesondere für Investitionen, nicht verzichtet werden. Die Rechengröße „Einzahlungen“ des NKF stellt den Buchungsstoff für den Finanzplan dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum

Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft auf. Zudem sind die Einzahlungen im Finanzplan getrennt nach Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres zu veranschlagen. Auch sind die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, so dass z.B. die Einzahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden Beträge zu veranschlagen sind (Kassenwirksamkeitsprinzip). Bei der Veranschlagung der Einzahlungen im Finanzplan bleibt der unterjährige Liquiditätsbedarf, der durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, wenn dafür in der Haushaltssatzung die notwendige und ausreichende Kreditermächtigung enthalten ist, unberücksichtigt.

1.2.1.2 Zu Nummer 2 (Veranschlagung der Aufwendungen und Auszahlungen):

1.2.1.2.1 Veranschlagung der entstehenden Aufwendungen

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird auch dadurch angemessen umgesetzt, dass im Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ der Ressourcenverbrauch zu veranschlagen ist. Die Aufwendungen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Der Ergebnisplan hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Aufwendungen vollständig und klar zu informieren. Weil darin gleichzeitig auch die Erträge zu veranschlagen sind, weist der Ergebnisplan den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus. Bei der Veranschlagung der Aufwendungen ist zu berücksichtigen, dass der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Aufwendungen getrennt voneinander aufgezeigt werden. Auch sind die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, so dass z.B. die Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (Grundsatz der Periodenabgrenzung).

1.2.1.2.2 Veranschlagung der zu leistenden Auszahlungen

Auch im doppischen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der voraussichtlich zu leistenden Auszahlungen, insbesondere für Investitionen, nicht verzichtet werden. Die Rechengröße „Auszahlungen“ des NKF stellt den Buchungsstoff für den Finanzplan dar. Bei Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern den Bestand. Die Arten der Auszahlungen zeigen die Mittelverwendung auf. Auch sind die Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, so dass z.B. die Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu leistenden Beträge zu veranschlagen sind (Kassenwirksamkeitsprinzip).

1.2.1.1 Zu Nummer 1 (Veranschlagung der notwendigen Verpflichtungsermächtigungen):

Durch die Verpflichtungsermächtigungen nach § 85 GO NRW wird die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. In der Regel dürfen sie zu Lasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingegangen werden und sind im Finanzplan gesondert auszuweisen. Ziel ist es, die gemeindliche Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen zu erteilen, die Zahlungen in späteren Haushaltsjahren auslösen, ohne dass es zwingend erforderlich ist, in dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag erteilt wird, schon konkrete Auszahlungsermächtigungen verfügbar haben zu müssen (vgl. dazu auch § 13 GemHVO NRW).

1.3 Zu Satz 2 (Eigene Planungswerke für die Sondervermögen)

Nach dem Grundsatz der Einheit des Haushaltsplans hat die Gemeinde für ihre gesamte Haushaltswirtschaft sachlich nur einen einzigen Haushaltsplan aufzustellen. Davon bestehen jedoch Ausnahmen für die bestimmte Sondervermögen der Gemeinde (vgl. § 97 GO NRW). So sind für die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO

NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit besondere Wirtschaftspläne aufzustellen (vgl. § 97 Abs. 3 GO NRW). Dieser Vorgabe folgt die Vorschrift des § 14 der Eigenbetriebsordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 16.11.2004 (GV. NRW. S. 644, SGV. NRW. 641), nach der für die Eigenbetriebe eigenständige Wirtschaftspläne aufzustellen sind. Für die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen können besondere Haushaltspläne aufgestellt werden (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW). Im gemeindlichen Haushaltsplan sind daher neben den bestehenden Aufgabenbereichen der Kernverwaltung der Gemeinde als Sondervermögen nur noch das gesonderte Gemeindegliedervermögen im betreffenden Produktbereich und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen im Produktbereich 17 „Stiftungen“ enthalten.

2. Zu Absatz 2 (Bestandteile des Haushaltsplans):

2.1 Allgemeines

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern einen angepassten Aufbau des Haushaltsplans. Zugleich wird den Gemeinden erstmals die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Dies trägt wesentlich zur Stärkung der Selbstverwaltung der Gemeinden bei. Dementsprechend ist eine die Produktorientierung des Haushalts auf der Grundlage einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte, die Budgetierung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens und die mögliche Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung geschaffen worden (vgl. Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, z.B. §§ 4 oder 22 GemHVO NRW).

Der gemeindliche Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan und in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt Teil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und die tariflich Beschäftigten eine Anlage zum Haushaltsplan. Diese Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte untereinander. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der neuen Bestandteile des Haushaltsplans sind zudem auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet worden. Außerdem wird dadurch die eingeführte flexible Haushaltsführung, und die Budgetierung sowie die dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung die Eigenverantwortung der Gemeinde in ihrem haushaltswirtschaftlichen Handeln gestärkt. Die nachfolgende Abbildung zeigt eine Übersicht über die Elemente des neuen Haushaltsplans.

H A U S H A L T S P L A N Z U N G	Der neue Haushaltsplan			
	Ergebnisplan		Finanzplan	
	- Erträge		- Einzahlungen	
	- Aufwendungen		- Auszahlungen	
	Gliederung der Gesamtebene in produktorientierte Teilpläne (17 Produktbereiche)			
	mit Teilergebnisplänen		mit Teilfinanzplänen	
	Ziele und Kennzahlen zur örtlichen Aufgabenerfüllung und weitere Daten			

Abbildung 16 „Der neue Haushaltsplan“

Der Haushaltsplan der Gemeinde muss daher alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen nicht für das Haushaltsjahr, sondern auch für die folgenden drei Planungsjahre (vgl. § 1 Abs. 3 GemHVO NRW) enthalten. Die Angaben im Haushaltsplan sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dies vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.

2.2 Zu Satz 1 (Gliederung des Haushaltsplans):

Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Haushaltsplan im NKF in Teilpläne gegliedert, in denen die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand) abgebildet werden. Damit wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit treffen. Dies erfordert, neben der Abbildung der laufenden Verwaltungstätigkeit in den Teilergebnisplänen und der Investitionstätigkeit in den Teilfinanzplänen auch die allgemeine Finanzierungstätigkeit für den gesamten Haushalt in einem besonderen Teilplan abzubilden (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

2.2.1 Der Ergebnisplan

Im Zentrum der Haushaltsplanung steht künftig der Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Gegenüber dem kamerale Rechnungssystem wird der Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht erfasst. Vollständig heißt vor allem, einschließlich der Abschreibungen und einschließlich der erst später zahlungswirksam werdenden Belastungen, z.B. einschließlich der Rückstellungen für später zu leistende Pensionszahlungen. Periodengerecht bedeutet, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem der Ressourcenverbrauch durch die Verwaltungstätigkeit tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan werden künftig insbesondere die geplanten Positionen der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Abschreibungen auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände ausgewiesen. Der Rat ermächtigt die Verwaltung, mit dem Ergebnisplan die entsprechenden Ressourcen einzusetzen. Dabei ist die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW zu beachten.

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO NRW ein Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW ab. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

2.2.2 Der Finanzplan

Der Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) ist der zweite Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 1 GemHVO NRW). Da im Ergebnisplan nur die jährlichen Abschreibungen für die Vermögensgegenstände (z.B. Schulgebäude oder Fahrzeuge) enthalten sind, nicht aber die im Jahr der Anschaffung zu leistenden Investitionszahlungen, bedarf es einer ergänzenden Komponente. Die Gemeinde hat deshalb neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr einen Finanzplan aufzustellen. In diesem werden vor allem die investiven Zahlungen ausgewiesen und durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient auch der Finanzierungsplanung, da er neben der Investitionstätigkeit auch die Finanzbedarfe der Gemeinde für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit, z.B. Aufnahme und Tilgung von Krediten für Investitionen, ausweist.

Der Finanzplan bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Diese rechtlichen Vorgaben und die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen nach § 75 Abs. 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei

der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

2.2.3 Die Teilpläne

Die haushaltsrechtlichen Regelungen räumen den Gemeinden erstmals das Recht ein, die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne zu untergliedern (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die neue Regelung über die Aufstellung von Teilplänen für den gemeindlichen Haushaltsplan stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie trägt zum einen dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, in den Teilplänen ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen. Zum anderen wird den Gemeinden ermöglicht, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Diese vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

Die Untergliederung des Haushaltsplans in Teilpläne ist daher nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und dem Finanzplan vorzunehmen. Vielmehr stellen die vorgesehenen Teilpläne wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild dar, das neben den Ergebnis- und Finanzdaten auch Ziele und Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthält (vgl. § 4 GemHVO NRW). Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des Haushaltsplans soll deshalb den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll entsprechend verfahren werden. Damit wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen führen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.

2.2.4 Die Zeitreihe im Haushaltsplan

Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Planung in den Teilplänen des Haushaltsplans nach § 4 GemHVO NRW soll die Transparenz erhöhen und zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan erfordert jedoch keine Än-

derung des Planungszeitraumes (vgl. § 84 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 3 GemHVO NRW). Wie bisher soll die Gemeinde die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in einem fünfjährigen Zeitraum vornehmen, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Anders als in der mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung enthält der Haushaltsplan der Gemeinde jedoch in seiner Zeitreihe ein Jahr mehr. Es sind in der dortigen Zeitreihe vergangenheitsbezogen die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres vor den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden. Den Ansätzen für das Haushaltsjahr sind dann zukunftsbezogen die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen (vgl. nachfolgende Abbildung).

Zeitreihe in der Haushaltsplanung						
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Ansatz des Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung						

Abbildung 17 „Zeitreihe in der Haushaltsplanung“

Die Planung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan wird in einer solchen Zeitreihe im Haushaltsplan abgebildet. Damit wird ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planjahre bezogen jeweils auf die gesamte Ergebnisplanung und auf die gesamte Finanzplanung gegeben (vgl. Vorschriften über den Haushaltsplan, auch in der Gemeindehaushaltsverordnung).

2.3 Zu Satz 2 (Bestandteile und Anlagen des Haushaltsplans):

2.3.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift ist das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO NRW ein Bestandteil des Haushaltsplans. Der Stellenplan für die Bediensteten der Gemeinde ist Anlage des Haushaltsplans. Damit werden in Ergänzung des Haushaltsplans ausdrücklich wichtige und unverzichtbare haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde verlangt, um ggf. eine unzureichende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde (Haushaltssicherungskonzept) aufzuzeigen und damit in jedem Haushaltsjahr die Personalausstattung der Gemeinde (Stellenplan) offengelegt wird.

2.3.2 Das Haushaltssicherungskonzept

Wie bisher ist das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ein Bestandteil des Haushaltsplans, , wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept erfährt durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan eine noch höhere Gewichtung, weil erste Ansätze der Umsetzung der vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen bereits in diesem Zeitraum aufgezeigt werden sollen. Auch wenn die Ursache für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes erst in den Folgejahren des Haushaltsjahres liegt, muss von Anfang an bzw. ab dem Haushaltsjahr versucht werden, den Ursachen entgegen zu wirken. Dann wird das Haushaltssicherungskonzept bereits für das Haushaltsjahr zu einem gewichtigen und brauchbaren Bestandteil des neuen Haushaltsplans der Gemeinde.

Ziel und Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes ist es, die Gemeinde wieder in die Lage zu versetzen, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Abs. 1 S. 1 GO NRW). Nur unter dieser Prämisse und Mitnahme der Beschäftigten auf dem Weg zu diesem Ziel kann es gelingen, die eingefahrenen bzw. üblichen Wege zu verlassen und weitere Veränderungen, aber auch Einschnitte für die Betroffenen, vorzunehmen. Welche Konsolidierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte im Einzelnen geeignet sind, lässt sich nicht aufzählen, sondern muss im Einzelnen unter den örtlichen Bedingungen ermittelt werden. Das gemeindliche Haushaltssicherungskonzept sollte nicht mit der Feststellung enden „Das Ziel ist erreicht“. Vielmehr muss sich daran anschließen, wie nach der Umsetzung der „Sanierungsmaßnahmen“ der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden soll, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört nach § 41 Abs. 1 Buchstabe h) GO NRW zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist und die er nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen kann. Diese originäre Zuständigkeit des Rates führt zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und die vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen. Dies soll die Zielbestimmung erleichtern und die Umsetzung sowie ihre Überwachung (Controlling) gewährleisten. Auch wenn das Haushaltssicherungskonzept an die Jährlichkeit des Haushalts anknüpft, enthält es gleichwohl – wie der Haushaltsplan auch – eine mehrjährige, mittelfristige Planung. Die Jährlichkeit, die dadurch zum Ausdruck kommt, dass das Haushaltssicherungskonzept nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW ein Bestandteil des jährlichen Haushaltsplans ist, erfordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der Zielsetzung fortzuschreiben.

2.3.4 Beizufügende Unterlagen zum Haushaltsplan

Um dem Rat der Gemeinde eine Gesamtübersicht über Inhalt und Umfang der jährlichen Haushaltswirtschaft zu ermöglichen, müssen ihm neben der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan auch weitere haushaltswirtschaftliche Unterlagen zur Beratung und Entscheidung über den Entwurf vorgelegt werden (vgl. § 1 Abs. 2 GemHVO NRW). Die nachfolgend in allgemeiner Form vorgestellten Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Zeitpunkt der Haushaltsplanung unverzichtbar. Sie müssen außerdem zusammen mit dem Haushaltsplan auch für eine Unterrichtung der Bürger und der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

2.3.4.1 Der Vorbericht

Nach der Vorschrift des § 7 GemHVO NRW soll der Vorbericht zum Haushaltsplan einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben und die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern. Dazu gehört, dass in die der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde gestellt werden.

2.3.4.2 Der Stellenplan

Der Stellenplan der Gemeinde stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt werden. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Abs. 1 GO NRW). Der Stellenplan gibt daher ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde ab. Die Vorgabe in § 74 Abs. 2

GO NRW, der Stellenplan ist einzuhalten, umfasst die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht wörtlich in der Vorschrift der Gemeindeordnung enthalten ist.

2.3.4.3 Die Bilanz des Vorvorjahres

Während der Ergebnisplan und der Finanzplan die für das Haushaltsjahr laufenden Ressourcen- und Geldströme abbilden, gibt die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die Bilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht. Die Erstellung einer Planbilanz wird hingegen regelmäßig nicht für erforderlich gehalten.

2.3.4.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen. Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden. Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden wie die künftigen Haushaltsjahre vorbelastet sind, weil Verpflichtungsermächtigungen in Vorjahren in Anspruch genommen worden sind.

2.3.4.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen

Nach der Vorschrift des § 56 Abs. 3 GO NRW gewährt die Gemeinde den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern aus ihren Haushaltsmitteln im notwendigen Umfang jährlich Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung. Die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen oder einzelnen Ratsmitgliedern sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan darzustellen. In dieser Übersicht über die gewährten Zuwendungen sind für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied die Geldleistungen und die geldwerten Leistungen jeweils getrennt voneinander anzugeben. Damit wird die Finanzierung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder transparent gemacht.

2.3.4.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht als Anlage beizufügen. In dieser Übersicht sind der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitenspiegels nach § 47 GemHVO NRW aufzuzeigen.

2.3.4.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen, wenn in der Haushaltssatzung eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW enthalten ist. In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfris-

tigen Ergebnis- und Finanzplanung darzustellen. Mit der Vorlage des Haushaltsplans werden damit dem Rat die notwendigen Informationen darüber gegeben.

2.3.4.8 Unterlagen über die gemeindlichen Sondervermögen

Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch Unterlagen über die Sondervermögen der Gemeinde für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden, soweit diese nicht im Haushaltsplan der Gemeinde enthalten sind. Zum Sondervermögen der Gemeinde gehören nach § 97 Abs. 1 GO NRW das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

Zu den Sondervermögen, für die dem Haushaltsplan gesonderte Unterlagen beizufügen sind, gehören nur Sondervermögen, die auch über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Daher sind dem Haushaltsplan die Unterlagen über die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde beizufügen. Auch wenn für rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, besondere Haushaltspläne aufgestellt werden (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW) und ein eigener Rechnungskreis gebildet wird, sind Unterlagen über diese Einrichtungen dem Haushaltsplan beizufügen.

2.3.4.9 Unterlagen über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen

Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung soll dadurch verbessert werden, dass nach § 108 Abs. 2 S. 2 GO NRW der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung von Unternehmen und Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen sind. Zum Zeitpunkt der Haushaltsplanaufstellung für das neue Haushaltsjahr sind i.d.R. jedoch nur Jahresabschlussunterlagen der Unternehmen und Einrichtungen aus dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres verfügbar, denn wie bei der Gemeinde das Haushaltsjahr ist bei den Unternehmen und Einrichtungen das Wirtschaftjahr noch nicht abgeschlossen.

Damit die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung der notwendigen Aktualität in ausreichendem Maße Rechnung tragen kann, lässt diese Vorschrift eine Vereinfachung hinsichtlich der Wirtschaftspläne einzelner Unternehmen und Einrichtungen zu. Es wird im Sinne eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten als ausreichend angesehen, dem Haushaltsplan als Anlage eine Gesamtübersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen beizufügen, um die Aufstellung des neuen Haushalts der Gemeinde zeitlich nicht zu verzögern.

2.3.4.10 Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben

In den kreisfreien Städten müssen dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigefügt werden. Dieses ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die der Bezirksvertretung eigene Rechte einräumt (vgl. § 37 Abs. 4 GO NRW). So entscheiden die Bezirksvertretungen unter Beachtung der Belange der gesamten Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht. Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben. Dafür ist den Bezirksvertretungen eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haushaltssatzung nach § 80, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen. Die Übersichten sind dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen.

2.3.4.11 Gesamtübersicht über die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen

Die nachfolgenden Übersicht soll einen Überblick über die Unterlagen zur Haushaltsplanung der Gemeinde geben, über die der Rat der Gemeinde zu beraten und zu beschließen hat (vgl. §§ 78 bis 80 GemHVO NRW). Die in der Übersicht zu den haushaltswirtschaftlichen Unterlagen aufgezeigten Prüfungsaufträge stellen nur Beispiele dar, die Anlass für eine Überprüfung durch die Gemeinde sowie für die eigenständige Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nach § 80 GO NRW geben sollen. Die Zusammensetzung der gemeindlichen Unterlagen soll das geplante haushaltswirtschaftliche Ergebnis im Haushaltsjahr und in den folgenden drei Planungsjahren darstellen, das vom Rat der Gemeinde sowie von der Aufsichtsbehörde zu beurteilen ist.

Haushaltswirtschaftliche Unterlagen	Haushaltsrechtliche Regelung	Liegt vor:	Bemerkungen
Haushaltssatzung			
Haushaltssatzung <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Haushaltssatzung den Anforderungen; finden sich die genannten Beträge auch in den entsprechenden Teilen des Haushaltsplans wieder? Ist eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder/und eine Verringerung der allgemeinen Rücklage festgesetzt worden? Sind Festsetzungen zu einem Haushaltssicherungskonzept darin enthalten?	§ 78 GO NRW i.V.m. Nr. 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Bestandteile des Haushaltsplans			
Ergebnisplan <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht der Ergebnisplan den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die mittelfristige Ergebnisplanung?	§ 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Finanzplan <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht der Finanzplan den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die mittelfristige Finanzplanung?	§ 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 2 und § 3 GemHVO NRW sowie Nr. 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Teilpläne <u>Prüfungsauftrag:</u> Wie ist der Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne gegliedert? Sind alle Produktbereiche enthalten und in welcher Form (vollständig oder zusammengefasst)? Entspricht jeder einzelne Teilplan den Anforderungen nach § 4 GemHVO NRW?	§ 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 3 und § 4 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.2.3 bis Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Ggf. Haushaltssicherungskonzept <u>Prüfungsauftrag:</u> Geplante Konsolidierungsmaßnahmen und Zeitrahmen bei Vorlage eines Haushaltssicherungskonzeptes	§§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW i.V.m. dem Runderlass vom 09.06.2006		
Anlagen zum Haushaltsplan			
Vorbericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt der Vorbericht einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans und die Entwicklung der aktuellen Lage der Gemeinde?	§ 1 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 7 GemHVO NRW		
Stellenplan <u>Prüfungsauftrag:</u> Sind die Vorgaben über die Gliederung des Stellenplans eingehalten worden?	§ 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 2 und § 8 GemHVO NRW sowie Nr. 1.3 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Bilanz des Vorvorjahres <u>Prüfungsauftrag:</u> Ist es die Schlussbilanz des festgestellten Jahresabschlusses des zutreffenden Haushaltsjahres? Sofern die Anzeige des Haushaltes erst im Haushaltsjahr selbst erfolgt, so ist eine aktuelle Schlussbilanz beizufügen.	§ 1 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO NRW		
Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über die	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr.		

**NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 79 GO NRW**

bestehenden und die geplanten Verpflichtungsermächtigungen?	1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über die geplanten Zuwendungen sowie geldwerten Leistungen an die Fraktionen?	§ 56 Abs. 3 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten?	§ 91 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO NRW sowie Nr. 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der GO NRW <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals unter Berücksichtigung der einschlägigen Bilanzposten?	§ 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 7 und § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW		
Wirtschaftspläne und neueste Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden <u>Prüfungsauftrag:</u> Liegen Wirtschaftspläne und neueste Jahresabschlüsse aller vorhandenen bzw. gebildeten Sondervermögen der Kommune vor?	§§ 97 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO NRW sowie weitere einschlägige Rechtsvorschriften		
Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen der Kommune?	§ 108 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 9 GemHVO NRW sowie weitere einschlägige Rechtsvorschriften		
Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten) <u>Prüfungsauftrag:</u> Geben die Übersichten einen ausreichenden Überblick über die Bezirke und die darauf bezogene Haushaltswirtschaft?	§ 37 Abs. 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 10 GemHVO NRW		

Abbildung 18 „Haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde“

Die Haushaltssatzung mit ihren Unterlagen ist daher nur beschlussfähig, wenn sie alle gesetzlich vorgesehenen und erforderlichen Regelungen enthält und alle vorgeschriebenen Unterlagen vorliegen. Dies Erfordernis der Vollständigkeit wird dadurch verdeutlicht, dass in dieser Vorschrift ausdrücklich bestimmt wird, dass das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO NRW Teil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Bediensteten Anlage des Haushaltsplans ist.

3. Zu Absatz 3 (Verbindlichkeit des Haushaltsplans):

3.1 Zu Satz 1 (Haushaltsplan ist Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft):

Die wichtigste Funktion des Haushaltsplans ist nach wie vor die Festlegung der sachlichen Ermächtigungen durch den Rat. Sie wird dadurch aufgezeigt, dass neben dem Ergebnis- und Finanzplan in den produktorientiert gegliederten und steuerungsrelevanten Teilplänen die Teilergebnispläne enthalten sind, in denen die produktbezogenen Erträge und Aufwendungen veranschlagt und in den Teilfinanzplänen durch die Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen alle Investitionsvorhaben, ggf. auch maßnahmenscharf, veranschlagt sind. Außerdem führt die Integration der Leistungsvorgaben (Outputorientierung) in das System der Steuerung und Rechenschaft zu weiteren inhaltlichen Abbildungen in den Teilplänen als Planungsinstrumente. Die Festlegung von Zielen für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde und von Messgrößen für die Zielerreichung sind ein wichtiger Bestandteil des neuen Haushaltsplans. Die nähere Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen bleibt der Gemeinde überlassen. damit bleibt der Haushaltsplan die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde.

3.2 Zu Satz 2 (Haushaltsplan ist für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich):

Der gemeindliche Haushaltsplan ist nach Maßgabe der Gemeindeordnung und der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften, z.B. der Gemeindehaushaltsverordnung, für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich. Zu den rechtlichen Maßgaben für den Haushaltsplan sind eine Vielzahl von Vorschriften in der Gemeindeordnung zu zählen, z.B. § 75 „Allgemeine Haushaltsgrundsätze“, § 79 „Haushaltsplan“, § 82 „Vorläufige Haushaltsführung“, § 84 „Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“, § 85 „Verpflichtungsermächtigungen“ u.a. Auch die Gemeindehaushaltsverordnung enthält eine Vielzahl von Vorschriften zum Haushaltsplan, insbesondere in ihrem ersten Abschnitt „Haushaltsplan“ sowie im zweiten Abschnitt „Planungsgrundsätze und Ziele“, z.B. § 1 „Haushaltsplan“, § 2 „Ergebnisplan“, § 3 „Finanzplan“, § 4 „Teilpläne“, § 6 „Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“, § 7 „Vorbericht“, § 8 „Stellenplan“, § 9 „Haushaltsplan für zwei Jahre“, § 10 „Nachtragshaushaltsplan“, § 11 „Allgemeine Planungsgrundsätze“, § 12 „Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung“, § 13 „Verpflichtungsermächtigungen“, § 14 „Investitionen“ u.a. Dabei wird der Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung durch die Vorschriften in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt. Dem Grundsatz der sachlichen Bindung wird mit Beachtung der aufgeführten Vorschriften ebenfalls Genüge getan. Außerdem müssen die Einzelpositionen im Haushaltsplan nach Summe und Zweckbestimmung hinreichend bestimmt sein. Mit Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung tritt dann eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates ein.

3.3 Zu Satz 3 (Haushaltsplan begründet keine Ansprüche und Verbindlichkeiten):

Nach der Vorschrift begründet der gemeindliche Haushaltsplan keine Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter noch werden Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter dadurch aufgehoben. Damit wird klargestellt, dass der Haushaltsplan bzw. die durch ihn bestehende Verbindlichkeit für die gemeindliche Verwaltung keine Außenwirkung entfaltet.



§ 80
Erlass der Haushaltssatzung

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

Erläuterungen zu § 80:

I. Erlass der Haushaltssatzung

1. Allgemeines

Die Vorschriften über das Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und den Bürgermeister sind bei der Einführung des NKf bürgerfreundlicher gestaltet worden. Entsprechend der besonderen Bedeutung der Haushaltssatzung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung und der Ausführung des Haushaltsplans im Laufe des Haushaltsjahres hat, soll möglichst eine weitgehende bürgerschaftliche Mitwirkung beim Zustandekommen und der Festlegung der Haushaltsplanung der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die drei folgenden Planungsjahre sichergestellt werden. Dies erfordert, nicht nur den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Kenntnis zu bringen, sondern auch, die Haushaltssatzung im Anschluss an ihre öffentliche Bekanntmachung bis zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses gem. § 96 Abs. 2 GO NRW zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

2. Der Finanzausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW

Der Rat der Gemeinde kann nicht über den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen einen Beschluss fassen, ohne zuvor seinen Finanzausschuss beteiligt zu haben. Nach § 59 Abs. 2 GO NRW hat der Finanzausschuss die Haushaltssatzung der Gemeinde vorzubereiten und die für die Ausführung des Haushaltsplans erforderlichen Entscheidungen zu treffen, soweit nicht andere Ausschüsse zuständig sind. Die Tätigkeit des Finanz-

ausschusses, der in jeder Gemeinde zu bilden ist (vgl. § 57 Abs. 2 GO NRW), und vorberatend für den Rat tätig ist, kann z.B. auf folgenden Angelegenheiten erstrecken:

- bei haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen, die dem Rat vorbehalten sind (vgl. § 41 GO NRW),
- bei Satzungen, in denen Steuern, Gebühren oder Beiträge festgesetzt werden,
- bei Festsetzung von Entgelten für die Inanspruchnahme öffentlicher Einrichtungen,
- bei Abschluss von gerichtlichen und außergerichtlichen Vergleichen,
- bei Neubau, Ausbau, Umbau, Sanierung und Gestaltung von Hochbauten der Gemeinde,
- bei Vorlagen mit Auswirkungen auf die Beteiligungen der Gemeinde sowie
- für die Vorberatung von Wirtschaftsplänen, Finanzplanungen und Jahresabschlüssen der Beteiligungen.

Dieser Ausschuss kann die für seine Tätigkeit notwendige Aufklärung und Einsichtnahme in gemeindliche Unterlagen vom Bürgermeister verlangen, die für eine sorgfältige Vorbereitung der gemeindlichen Haushaltssatzung, des Jahresabschlusses, des Gesamtabschlusses und der Eröffnungsbilanz der Gemeinde, sowie für Entscheidungen über die Ausführung des Haushaltsplans für notwendig sind. Diese Rechte stehen dem Finanzausschuss als Gesamtorgan und nicht dem einzelnen Ausschussmitglied zu.

In § 59 Abs. 2 GO NRW ist dem Finanzausschuss bisher nur die Vorbereitung die Haushaltssatzung der Gemeinde ausdrücklich zugeordnet. Es ist aber auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwertes des Jahresabschlusses (auch der Eröffnungsbilanz) im NKF vor deren Feststellung (vgl. § 96 Abs. 1 sowie § 92 Abs. 1 GO NRW) eine Vorbereitung durch den Finanzausschuss geboten. Dies gilt entsprechend für den Gesamtabschluss, vor dessen Bestätigung (vgl. § 116 Abs. 1 GO NRW). Dem Finanzausschuss kommt damit unmittelbar eine entscheidungsvorbereitende Tätigkeit für den Rat der Gemeinde in haushaltswirtschaftlichen Fragen und Sachverhalten zu. Dies soll u.a. zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen. Dieser Aufgabenzuordnung steht nicht die dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordnete Prüfungspflicht entgegen.

3. Verfahrensschritte für den Erlass der Haushaltssatzung

Die Gemeindeordnung gibt für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vor, bei denen die Rechte des Rates der Gemeinde, des Bürgermeisters und des Kämmerers zu berücksichtigen sind. Die Aufstellung der Haushaltssatzung bedarf neben der notwendigen Aufgabenverteilung innerhalb der gemeindlichen Verwaltung auch einer konkreten Zeitplanung. So ist bei der Festlegung des zeitlichen Ablaufes des Aufstellungsverfahrens zu beachten, dass die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen spätestens einen Monat vor Beginn des Hausjahres bei der Aufsichtsbehörde angezeigt werden soll (§ 80 Abs. 5 GO NRW).

Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 80 Abs. 1 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 80 Abs. 2 GO NRW)		
Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 80 Abs. 3 GO NRW)		
Beratung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW)		
Beratung und Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 80 Abs. 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 80 Abs. 3 Satz 3 GO NRW)		
Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 80 Abs. 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Hausjahres erfolgen)		
Ablauf der Anzeigefrist , bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Abs. 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung (§ 80 Abs. 6 GO NRW; sie soll bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 19 „Verfahren zum Erlass der Haushaltssatzung“

Über diese Verfahrensschritte der Aufstellung der Haushaltssatzung soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die oben angeführte Übersicht auch für die Gemeinden erleichtert werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung):

1.1 Bestandteile der Haushaltssatzung und ihre Anlagen

Der Kämmerer der Gemeinde hat nach dieser Vorschrift die Pflicht, jährlich den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen aufzustellen, denn ihm obliegt die Finanzverantwortung in der Gemeinde. Die Haushaltssatzung muss nach § 78 GO NRW z.B. folgende Angaben enthalten:

- für den Ergebnisplan den Gesamtbetrag der Erträge und der Aufwendungen des Haushaltsjahres,
- für den Finanzplan den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, den Gesamtbetrag der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit sowie den Gesamtbetrag aus der Finanzierungstätigkeit,
- die Kreditemächtigung, die Verpflichtungsermächtigungen,
- die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und die Verringerung der allgemeinen Rücklage,
- den Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung.

Die wichtigste Anlage zur Haushaltssatzung ist der Haushaltsplan (vgl. § 79 GO NRW), der alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, die entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten hat. Er ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in Teilpläne zu gliedern. Das Haushaltssicherungskonzept gemäß § 76 GO NRW ist Teil des Haushaltsplans. Dem gemeindlichen Haushaltsplan sind zudem eine Vielzahl von Anlagen beizufügen, um einen Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde aufzuzeigen. Zu diesen Anlagen gehören nach § 1 GemHVO NRW:

- der Vorbericht,
- der Stellenplan,
- die Bilanz des Vorjahres,
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
- eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
- eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
- die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
- eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist sowie
- in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

Der Kämmerer der Gemeinde hat nach der Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen diese Unterlagen dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

1.2 Stellung des Kämmerers

Der Kämmerer der Gemeinde, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat, hat vor der Zuleitung des von ihm aufgestellten Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Bürgermeister seinen Entwurf zu unterzeichnen. Er bringt damit zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der Einführung des NKF die bisherige Unterscheidung in der Funktionsbezeichnung für den Träger der Finanzverantwortung in der Gemeinde aufgegeben worden ist. Entsprechend der Bedeutung dieser Tätigkeit hat nunmehr auch bei kreisangehörigen Gemeinden der Kämmerer die Finanzver-

antwortung in der Gemeinde inne. Diese Neuregelung stellt insoweit eine Einheitlichkeit für alle Gemeinden im Lande her. Gleichwohl können noch Besonderheiten bei der Ausübung der Tätigkeit des Kämmerers bestehen, z.B. bei seinen Entscheidungszuständigkeiten (vgl. Erläuterungen zu § 83 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Entwurf der Haushaltssatzung und Aufgaben des Bürgermeisters):

2.1 Zu Satz 1 (Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung und Zuleitung an den Rat):

2.1.2 Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zu bestätigen. Er ist jedoch nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat zuzuleiten. Seine Befugnis geht jedoch nicht so weit, dass er eigenständig einen neuen Entwurf aufstellen kann, denn gesetzlich steht dieses Recht nur dem Kämmerer zu. Die Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung durch den Bürgermeister kommt dadurch zum Ausdruck, dass der Bürgermeister den Entwurf zu unterzeichnen hat. Er erfüllt mit der Bestätigung eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Weicht der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf ab, hat er vor der Zuleitung an den Rat den Kämmerer über seine abweichende Auffassung informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen. Dem Kämmerer steht in diesem Fall das Recht zu, eine Stellungnahme zu dem Entwurf des Bürgermeisters abzugeben.

In diesem Zusammenhang ist für das NKF zu beachten, dass der Begriff „Feststellung“ (vgl. *bisherige Fassung des § 79 Abs. 2 Satz 1 GO* „Der Bürgermeister leitet den von ihm festgestellten Entwurf dem Rat zu.“) nunmehr wie im kaufmännischen Rechnungswesen, d.h. vergleichbar mit dem Handelsrecht (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 1 GO NRW „Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“) Anwendung findet. Dadurch entsteht für das Aufstellungsverfahren keine materielle Änderung gegenüber dem bisherigen Recht. Es ist lediglich eine Änderung der Begrifflichkeiten vorgenommen worden: „Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zu.“ Der Bürgermeister bleibt für die Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat der Gemeinde - wie bisher – zuständig.

2.1.2 Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen dem Rat der Gemeinde zuzuleiten. Macht der Kämmerer von der Möglichkeit Gebrauch, eine abweichende Stellungnahme zu dem vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung abzugeben, ist der Bürgermeister verpflichtet, diese Stellungnahme mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen.

Die Zuleitung des bestätigten Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat diese Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Abs. 1 GO NRW). In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für den Bürgermeister, oftmals ergänzend auch für den Kämmerer, ein Rederecht, so dass die für das neue Haushaltsjahr geplante Hauswirtschaft sowie die damit verbundenen Ziele, aber auch Chancen und Risiken für die Gemeinde, vorgestellt werden. Für die weiteren Beratungen bzw. die Verweisung an die zuständigen Ausschüsse muss jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen. Es muss gewährleistet sein, dass der Rat der Gemeinde sachgerecht einen Beschluss über die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr fassen kann.

2.2 Zu Satz 2 (Abweichende Stellungnahme des Kämmerers):

Nach der Vorschrift kann der Kämmerer eine Stellungnahme abgeben, wenn der Bürgermeister im Rahmen seiner Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf abweicht. Der Bürgermeister darf jedoch nicht so weit abweichen, dass er eigenständig einen

neuen Entwurf aufstellt, denn gesetzlich steht das Aufstellungsrecht nur dem Kämmerer zu. Um eine Stellungnahme abgeben zu können, kann er vom Bürgermeister die notwendige Aufklärung über die vorgenommenen Abweichungen verlangen bzw. der Bürgermeister hat die Pflicht, vor der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat den Kämmerer über seine abweichende Auffassung zu informieren und ihm die sich daraus ergebenden oder bereits von ihm vorgenommenen Änderungen des Entwurfs offen zu legen.

2.2 Zu Satz 3 (Vorlage der abweichenden Stellungnahme des Kämmerers an den Rat):

Nach der Vorschrift besteht für den Bürgermeister die Pflicht, eine abweichende Stellungnahme des Kämmerers zu dem von ihm bestätigten Entwurf dem Rat zuzuleiten. Aus dieser Verpflichtung des Bürgermeisters ergibt sich, dass der Kämmerer seine Stellungnahme schriftlich abzugeben hat. Den Ratsmitgliedern wird damit die Möglichkeit verschafft, sich vor Eintritt in die Beratungen über den Entwurf der Haushaltssatzung auch mit der Auffassung des Kämmerers der Gemeinde befassen zu können, die Argumente von Kämmerer und Bürgermeister zu werten und sich dazu eine Meinung zu bilden. Liegt eine abweichende Stellungnahme des Kämmerers vor, ist diese nicht ein Teil des Entwurfs der Haushaltssatzung und damit nicht zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Stellungnahme berührt lediglich das Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Daher bedarf es nur einer Information darüber an den Rat der Gemeinde. Es ist ausreichend, wenn der Rat in seinem Beratungsverfahren über die abweichende Auffassung des Kämmerers informiert ist.

3. Zu Absatz 3 (Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung):

3.1 Allgemeines

Mit der Neufassung der Vorschrift soll eine bürgerfreundlichere Gestaltung bei der Aufstellung des gemeindlichen Haushalts erreicht werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen sowohl über die aktuelle wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die vorzunehmende Haushaltsplanung. Mit der Vorschrift ist daher beabsichtigt, möglichst frühzeitig die Einwohner und Abgabepflichtigen in das Haushaltsgeschehen der Gemeinde einzubinden.

3.2 Einsichtnahme in den Entwurf der Haushaltssatzung

Der Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das neue Haushaltsjahr wird vom Zeitpunkt der Zuleitung an den Rat bis zur Beschlussfassung über die Haushaltssatzung, also während des gesamten Beratungsverfahrens des Rates, den Einwohnern und Abgabepflichtigen der Gemeinde zur Einsichtnahme verfügbar gemacht. Dieser Personenkreis kann sich in dieser Zeit mit den im Entwurf enthaltenen Vorstellungen der gemeindlichen Verwaltung über die zukünftige Entwicklung ihrer Gemeinde noch intensiver als bisher auseinander setzen, dazu Vorschläge machen und ggf. auch Einwendungen in einer vorher bestimmten Zeit dagegen erheben. Das Informationserfordernis verlangt dabei nicht, dass eine dem Beratungsverfahren des Rates entsprechende ständige Aktualisierung des Entwurfs vorgenommen werden muss. Es ist für die gesetzlich vorgesehene Einsichtnahme ausreichend, den dem Rat zugeleiteten Entwurf verfügbar zu halten. Mit dieser Auslegung wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit in genügender Weise Rechnung getragen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, ob sie den Haushaltsplan in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet barrierefrei verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen darüber informiert.

3.3 Erhebung von Einwendungen gegen den Entwurf der Haushaltssatzung

Bei der Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat grundsätzlich jedermann das Recht zur Einsichtnahme. Es ist auch niemanden verwehrt, seine Meinung zur Haushaltsplanung der Gemeinde in Form von Bedenken, Änderungswünschen oder Anregungen mitzuteilen. Dies gebietet bereits die gewünschte Bürgerfreundlichkeit der gemeindlichen Verwaltung. Die Einwendungen müssen aber konkret den Sachverhalt,

auf den sie sich beziehen, sowie die Wünsche des Einwenders beinhalten. Auch müssen Einwendungen, die nicht fristgerecht eingelegt werden, nicht vom Rat sachlich behandelt werden. Das gilt auch für Einwendungen, die nicht von Einwohnern oder Abgabepflichtigen erhoben wurden. Damit der Rat rechtzeitig vor seinem Beschluss über die Haushaltssatzung über die Einwendungen in öffentlicher Sitzung beraten und darüber entscheiden kann, wird in der Vorschrift bestimmt, dass in der öffentlichen Bekanntgabe des Entwurfs des Haushaltsplans eine Einwendungsfrist von – wie bisher – 14 Tagen einzuräumen und die Stelle anzugeben ist, bei der die Einwendungen zu erheben sind. Für die Fristberechnung gelten gemäß § 31 Abs. 1 VwVfG NRW die §§ 187 bis 193 BGB entsprechend, soweit nicht durch § 31 Abs. 2 bis 5 VwVfG NRW etwas anderes bestimmt ist.

3.4 Beschlussfassung des Rates über die Einwendungen

In der Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt, dass der Rat vor der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung über die Einwendungen gegen die Haushaltssatzung zu beschließen hat. Auch wenn im Rat nur die „qualifizierten“ Einwendungen der Einwohner und Abgabepflichtigen zu behandeln sind, bietet es sich an, auch die anderen Einwendungen, soweit sie sinnvolle Anregungen zur Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zum Inhalt haben, dem Rat für seine Beratungen über die Haushaltssatzung zur Kenntnis zu bringen. Nach seiner Entscheidung über die Einwendungen kann der Rat dann über die Haushaltssatzung der Gemeinde für das neue Haushaltsjahr beschließen, die nach seiner Beschlussfassung der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist und frühestens einen Monat nach dieser Anzeige bekannt gemacht werden darf.

4. Zu Absatz 4 (Beratung und Beschluss über die Haushaltssatzung):

4.1 Zu Satz 1 (Beschluss des Rates):

Die Übernahme der bisherigen Vorschrift, dass der Rat der Gemeinde den Entwurf der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung zu beraten und zu beschließen hat, unterstreicht und verstärkt die Vorschrift des § 41 Abs. 1 Buchstabe h GO NRW, wonach der Rat die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung nicht übertragen kann. Im Rahmen der Beratungen des Rates über den Entwurf der Haushaltssatzung können dazu Änderungen beantragt und festgelegt werden. Durch die Einbeziehung in den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung wird der Entwurf entsprechend geändert. In Ausnahmefällen kann der Rat ggf. auch wegen eines umfangreichen Änderungsbedarfs eine Überarbeitung des Entwurfs durch den Bürgermeister verlangen. Eine solche Rückgabe bedarf einer Beschlussfassung durch den Rat.

Mit der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen steht die Anzeigefrist in Absatz 5 Satz 2 in Verbindung. Dies soll u.a. auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführung nach § 82 GO NRW befindet. Je weiter die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in das neue Haushaltsjahr hinausgeschoben wird, desto mehr muss der Rat hinnehmen, dass die gemeindliche Verwaltung wegen bestehender rechtlicher Verpflichtungen oder wegen der Weiterführung notwendiger Aufgaben bereits haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen hat. Diese kann der Rat im Rahmen seines zu treffenden Beschlusses i.d.R. nicht mehr rückwirkend abändern (Entscheidungsentzug).

4.2 Zu Satz 2 (Vortrag der abweichenden Auffassung des Kämmerers):

Das Recht des Kämmerers, seine abweichende Auffassung zum durch den Bürgermeister veränderten Entwurf zu vertreten, besteht weiterhin. Das Rederecht des Kämmerers im Rat setzt jedoch voraus, dass er zuvor in einer schriftlichen Stellungnahme seine abweichende Auffassung dargelegt hat. Die abweichende Auffassung des Kämmerers kann in den Beratungen des Rates jedoch nicht vom Bürgermeister vorgetragen werden. Nur wenn der Kämmerer selbst anwesend ist, darf seine abweichende Auffassung vortragen werden.

5. Zu Absatz 5 (Veröffentlichung der Haushaltssatzung der Gemeinde):

5.1 Zu den Sätzen 1, 2 und 4 (Anzeige der jährlichen Haushaltssatzung der Gemeinde):

5.1.1 Anzeige der Haushaltssatzung bei der Aufsichtsbehörde

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres ihrer Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen anzuzeigen. Die Anzeigepflicht (Satz 1) und die Anzeigefrist (Satz 2) geben der Aufsichtsbehörde die Befugnis und die Möglichkeit zur Rechtskontrolle der vom Rat der Gemeinde beschlossenen Haushaltssatzung. Sie sollen aber auch das Budgetrecht des Rates in der Weise sichern, dass dieser über einen gemeindlichen Haushalt beschließen kann, der sich noch nicht in der Ausführung bzw. der vorläufigen Ausführung nach § 82 GO NRW befindet. Je weiter die Beschlussfassung in das neue Haushaltsjahr

Der Grundsatz der Vorherigkeit verpflichtet alle Beteiligte am Haushaltsaufstellungsverfahren zur rechtzeitigen Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung beizutragen. Die Anzeigefrist soll der Aufsichtsbehörde grundsätzlich die Möglichkeit einer Prüfung der neuen Haushaltssatzung der Gemeinde eröffnen, aber auch, falls notwendig, ein Eingreifen ermöglichen. Dies wird dadurch verstärkt, in dem durch die Vorschrift ausdrücklich geregelt wird, dass die Aufsichtsbehörde aus besonderem Grund die Anzeigefrist im Einzelfall verkürzen oder verlängern kann. Auch die Regelung, dass bei einem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden darf, dokumentiert dies.

Die mit der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, unverzichtbar. Nach § 1 Abs. 2 GemHVO NRW sind dem Haushaltsplan beizufügen:

- Der Vorbericht,
- der Stellenplan,
- die Bilanz des Vorvorjahres,
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
- eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
- eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
- die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
- eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,
- in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

Die aufgezählten Unterlagen müssen zusammen mit dem Haushaltsplan für eine Unterrichtung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere Unterlagen beizufügen. Die nach der o.a. Vorschrift dem Haushaltsplan beizufügenden Unterlagen werden im Einzelnen unter dieser Vorschrift vorgestellt.

Kommt die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zum in der Vorschrift festgelegten Termin nicht nach, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand bei der Aufstellung der Haushaltssatzung besteht, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

5.1.2 Prüfung der Haushaltssatzung der Gemeinde

Die Aufsichtsbehörde hat aber die ihr nach § 80 Abs. 5 GO NRW angezeigte Haushaltssatzung mit ihren Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob diese formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften

entspricht. Der eigentlichen Haushaltsanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung und ihrer Anlagen abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das Verfahren der Aufstellung der Haushaltssatzung der Gemeinde zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können.

Hat die Aufsichtsbehörde Bedenken gegen die beschlossene Haushaltssatzung der Gemeinde, hat sie dieser eine angemessene Frist zur Stellungnahme zu setzen, damit die Bedenken ausgeräumt werden können. Dazu soll die Anzeigefrist nach dieser Vorschrift förmlich verlängert werden. Können die Bedenken von der Gemeinde nicht ausgeräumt werden und ist z.B. eine Festsetzung in der Haushaltssatzung zu beanstanden, ist diese vom Rat der Gemeinde neu zu beschließen. Erfolgt dagegen keine Äußerung der Aufsichtsbehörde innerhalb der gesetzlichen Monatsfrist, kann die Gemeinde nach Ablauf der Monatsfrist ihre Haushaltssatzung bekannt machen.

5.1.3 Haushaltssatzung bedarf keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde

Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bedarf keiner Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde. Sie ist daher grundsätzlich genehmigungsfrei. Enthält die Haushaltssatzung die Festsetzung einer Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans besteht ein Genehmigungserfordernis nach § 75 Abs. 4 GO NRW für diesen Teil der Haushaltssatzung. Ein Genehmigungserfordernis nach § 76 Abs. 2 GO NRW besteht, wenn die Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 GO NRW verpflichtet ist und dieses nach § 1 Abs. 1 GemHVO NRW als Bestandteil des Haushaltsplans im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung mit vorgelegt wird. In diesen Fällen ist die Genehmigung der Aufsichtsbehörde nur für die benannten Sachverhalte erforderlich. Sie erfasst nicht die gesamte Haushaltssatzung mit ihren Anlagen. Gleichwohl kann ohne eine Genehmigung der Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung nicht bekannt gemacht werden.

Bei der Genehmigung hat die Aufsichtsbehörde nach den Umständen des Einzelfalls zu entscheiden. Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung den ihr zustehenden Ermessensspielraum nach den haushaltsrechtlichen Zielbestimmungen ausgestalten. Hierbei kommt dem Ziel, wieder einen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Abs. 2 GO zu erreichen, die zentrale Bedeutung zu. Dies gilt auch dann, wenn die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage der Kommune im Haushaltsjahr noch als haushaltsverträglich betrachtet werden kann, aber insbesondere nach der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung eine Gefährdung der Haushaltswirtschaft zu befürchten ist. Die im Haushaltsplan enthaltene und gem. § 84 Satz 3 GO jahresbezogen auszugleichende mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt ein Kriterium dar, das im Genehmigungsverfahren zu berücksichtigen ist. Lassen sich aus den Planungsdaten für die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre keine ausreichenden Veränderungen zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erkennen, soll die Aufsichtsbehörde durch entsprechende Nebenbestimmungen in der Genehmigung wirksame Konsolidierungsmaßnahmen zur Wiedererreichung des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs von der Gemeinde verlangen. Die Aufsichtsbehörde darf aber auch die Genehmigungsfiktion in § 75 Abs. 4 Satz 2 GO nicht außer acht lassen. Von der Genehmigungsfiktion des § 75 Abs. 4 Satz 2 GO kann jedenfalls dann Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Kommune sprechen.

5.2 Zu den Sätzen 3 und 5 (Bekanntmachung der Haushaltssatzung):

5.2.1 Allgemeines

Als gemeindliche Rechtsnorm bedarf die Haushaltssatzung der Verkündung. Deshalb ist sie wie andere Satzungen der Gemeinde öffentlich bekannt zu machen. Für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung durch die Gemeinde ist § 7 GO NRW und die Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung - BekanntmVO) vom 26.08.1999 (GV. NRW. S. 516, SGV. NRW. 2023) zu beachten. Bei der Bekanntmachung der Haushaltssatzung ist der gemeindliche Haushaltsplan mit seinen Anlagen nicht als Bekanntmachungstext zu veröffentlichen, aber zur Einsichtnahme verfügbar zu machen.

5.2.2 Zweck der Bekanntmachung der Haushaltssatzung

Die Bekanntmachung der Haushaltssatzung erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Angaben aus dem Ergebnisplan und aus dem Finanzplan sowie aus der Haushaltssatzung öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann weitere Kenntnisse über die Haushaltsplanung der Gemeinde verschaffen. Sie erhalten mit einer Einsichtnahme ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Dabei bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und die gemeindliche Haushaltsplanung informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt.

5.2.3 Fristen bei der Bekanntmachung der Haushaltssatzung

Die Haushaltssatzung darf frühestens einen Monat nach der Anzeige bei der Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden, wenn nicht im Einzelfall aus besonderem Grund die Anzeigefrist durch die Aufsichtsbehörde verkürzt oder verlängert wird. Ist ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW aufzustellen, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht werden. Auch wenn eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW in der Haushaltssatzung festgesetzt ist, darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der gesetzlich vorgesehenen Genehmigung bekannt gemacht werden, auch wenn dies nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift geregelt wurde. Die Haushaltssatzung tritt nach Ihrer Bekanntmachung in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr, für das sie vom Rat beschlossen wurde.

Wird die Haushaltssatzung vor Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht, tritt sie erst mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Wenn die Haushaltssatzung jedoch erst nach Beginn des Haushaltsjahres vom Rat beschlossen und bekannt gemacht wird, tritt sie rückwirkend mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das betreffende Haushaltsjahr. Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich immer mit dem Kalenderjahr. Damit besteht eine Übereinstimmung der haushaltswirtschaftlichen Periode des gemeindlichen Haushalts mit den sonstigen öffentlichen Haushalten und auch mit den Wirtschaftsjahren der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen.

5.2.4 Hindernis für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung

Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Haushaltssatzung kann dadurch bestehen, dass der Beschluss über die Haushaltssatzung nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Stellenplan (vgl. § 79 Abs. 2 GO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung und ihre Anlagen (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW), ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung der Haushaltssatzung nicht zulässt. Somit besteht ein Hindernis für die Veröffentlichung der Haushaltssatzung und ihr In-Kraft-Treten. Erst nach Beseitigung dieses Hindernisses darf die Haushaltssatzung öffentlich bekannt gemacht werden.

5.2.5 Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre

Bei der Bekanntmachung einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre ist bei einem in der Haushaltssatzung nur für das zweite Haushaltsjahr vorgesehenen Ausgleich des Ergebnisplans durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage zu beachten, dass wegen der dafür gesetzlich erforderlichen Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW) die Haushaltssatzung erst nach der Erteilung der Genehmigung bekannt gemacht darf. Die getrennten Festsetzungen für die einzelnen Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung stellen keine Grundlage dafür dar, bei einem Haushaltsausgleich im ersten Haushaltsjahr auch eine auf das einzelne Haushaltsjahr bezogene Bekanntmachung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen vorzunehmen. Die Haushaltssatzung stellt bei Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre immer ein Gesamtwerk für diesen Zeitraum dar, das nicht aufgeteilt werden darf.

5.2.6 Vollzug der Bekanntmachung der Haushaltssatzung

Die öffentliche Bekanntmachung der Haushaltssatzung ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Erfolgt die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit kann nicht innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist von der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung Kenntnis nehmen, sondern sich im Rahmen des dauernden Verfügbarhaltens der Haushaltssatzung und der Einsichtnahme informieren (vgl. Absatz 6). Auch bei diesem langfristigen Verfügbarhalten der Haushaltssatzung ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages vollzogen.

6. Zu Absatz 6 (Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen):

Die bisherigen Vorschriften sind entsprechend der Änderung des Absatzes 3 angepasst. Danach ist der Haushaltsplan der Gemeinde für die Bürgerinnen und Bürger bis zum Ende der Einsichtnahme in den Jahresabschluss verfügbar zu halten und nicht mehr nur an wenigen Tagen auszulegen. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern damit der Haushaltsplan in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem dieser die verbindliche Grundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der gemeindlichen Verwaltung ist, auch wenn sich durch den zu erstellenden Jahresabschluss des Vorjahres noch Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft ergeben können. Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in dieses „Grundwerk“ gemeindlichen Handelns wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Dies soll das nachfolgende Beispiel zeigen:

Das neue Rechnungswesen (NKF) wird mit dem Haushaltsjahr 2009 angewendet:

- Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat erfolgt z.B. zum 15.09.2008,
- Bekanntgabe darüber mit Festlegung einer Einwendungsfrist,
- Verfügbarhalten des Entwurfs der Haushaltssatzung während des Beratungsverfahrens im Rat nach § 80 Abs. 3 GO NRW,
- Beschlussfassung des Rates z.B. zum 15.11.2008,
- Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde bis zum 30.11.2008,
- Bekanntmachung der Haushaltssatzung bis zum 31.12.2008,
- In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung zum 01.01.2009,
- Verfügbarhalten des Haushaltsplans zur Einsichtnahme während des Haushaltsjahres bis zur Feststellung des Jahresabschlusses des Folgejahres nach § 96 Abs. 1 GO NRW:
 - o Aufstellung des Jahresabschlusses 2009 nach § 95 Abs. 3 GO NRW bis zum 31.03.2010,
 - o Feststellung des Jahresabschlusses 2009 nach § 96 Abs. 1 GO NRW spätestens bis zum 31.12.2010,
 - o Verfügbarhalten des Jahresabschlusses 2009 bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 GO NRW bis zum 31.12.2011,
 - o Verfügbarhalten der Haushaltssatzung 2009 bis zum 31.12.2011.

Durch das Beispiel wird deutlich, dass ein Haushaltsplan muss bis zur Feststellung des Jahresabschlusses für das dem Haushaltsjahr folgende Jahr verfügbar gehalten werden muss. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in diesem Haushaltsjahr. Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht. Der jetzt vorhandene lange Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden muss, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

7. Aufgaben und Rechte des Kämmerers

Mit dem NKFG ist es zu einer formalen Änderung der Funktionsbezeichnung des für das Finanzwesen Verantwortlichen gekommen. Die materielle Rechtsstellung ist unverändert geblieben. Die geänderten Vorschriften der Gemeindeordnung sind in ihrer neuen Fassung ab dem 01.01.2005 anzuwenden. Dies ermöglicht, dass auch der bei einer Gemeinde tätige „für das Finanzwesen zuständige Beschäftigte“ ab dem Haushaltsjahr 2005 die Be-

zeichnung „Kämmerer“ führen darf. Dies bedarf keines besonderen Aktes des Bürgermeisters im Rahmen seiner Organisationshoheit. Auch künftig gilt für Gemeinden, die keinen Stadtkämmerer bestellen müssen, dass sie wählen können, ob sie für das Amt des Kämmerers eine Beigeordnetenstelle einrichten oder die Aufgabe des Kämmerers einem Lebenszeitbeamten übertragen. Verzichtet der Rat auf die Einrichtung einer Beigeordnetenstelle, so ist es Aufgabe des Bürgermeisters im Rahmen seines Organisationsrechtes nach § 62 Abs. 1 GO NRW zu entscheiden, ob ein Lebenszeitbeamter zum Kämmerer bestellt wird oder ob sich die Gemeinde damit begnügt, einen Kämmerer – wie bisher der für das Finanzwesen zuständige Beschäftigte - zu beauftragen. Das Recht des Bürgermeisters, die Geschäfte zu verteilen (vgl. § 62 Abs. 1 S. 3 GO NRW) und das Recht des Rates, den Geschäftskreis der Beigeordneten bestimmen zu können (vgl. § 73 Abs. 1 GO NRW), besteht im Grundsatz auch hinsichtlich des Geschäftskreises des Kämmerers.

In allen Gemeinden hat nun die Finanzverantwortung der Kämmerer. Es muss nur künftig zwischen einem „beauftragten“ und einem „bestellten“ Kämmerer unterschieden werden. Bei einem „beauftragten“ Kämmerer liegt die Entscheidung über außer- und überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW) und über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW) nicht bei diesem, sondern beim Bürgermeister. Dies gilt auch für den Erlass einer Haushaltssperre (§ 24 GemHVO NRW) und die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW). Der Kämmerer der Gemeinde muss alle ihm durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen. Er kann auch von den ihm zustehenden Rechten auch Gebrauch machen. Dazu gehören

- die Mitgliedschaft im Verwaltungsvorstand (§ 70 Abs. 1 Satz 1 GO NRW),
- die Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (§ 80 Abs. 1 GO NRW),
- das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht (§ 80 Abs. 2 GO NRW),
- das Recht, seine abweichende Meinung zur Haushaltssatzung in den Beratungen des Rates zu vertreten (§ 80 Abs. 4 GO NRW),
- die Aufstellung einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW),
- die Entscheidung über die Leistung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen, soweit der Rat keine andere Regelung getroffen hat (§ 83 GO NRW),
- die Entscheidung über außer- und überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW),
- die Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 Abs. 3 GO NRW),
- das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht (§ 95 Abs. 3 GO NRW),
- das Recht, seine abweichende Meinung zum Jahresabschluss in den Beratungen des Rates zu vertreten (§ 96 Abs. 1 GO NRW),
- die Aufstellung des Gesamtabschlusses (§ 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW),
- das Recht zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme, soweit der Bürgermeister von ihm vorgelegten Entwurf abweicht (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW),
- das Recht, seine abweichende Meinung zum Jahresabschluss in den Beratungen des Rates zu vertreten (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 GO NRW),
- das Aussprechen einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 24 GemHVO NRW),
- die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern er nicht als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung nach § 93 Abs. 2 GO NRW bestellt ist (§ 31 GemHVO NRW).

Mit dem Amt des Kämmerers sind unentziehbare Befugnisse verbunden, die dem Kämmerer eine besondere Rechtsposition geben. Außerdem umfasst das Arbeitsgebiet des Kämmerers wegen seiner Finanzverantwortung die gesamte gemeindliche Verwaltung. Unter diesem Gesichtspunkt ist es im Falle einer vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW geboten, dass der Kämmerer, wenn nicht ein Vorbehalt für den Bürgermeister oder den Rat besteht, haushaltswirtschaftliche Regelungen als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung mit Haushaltsplan erlässt, damit die Fortführung der Verwaltungsarbeit in der Gemeinde gesichert wird. Solche Regelungen für die voraussichtliche „haushaltslose“ Zeit müssen so gefasst werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung in ausreichendem Maße Genüge getan wird.



§ 81
Nachtragssatzung

(1) ¹Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. ²Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

(2) ¹Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn

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

²Dies gilt nicht für überplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3.

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

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

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

Erläuterungen zu § 81:

I. Allgemeines

Die erforderlichen wesentlichen Änderungen des Haushaltsplans sind nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) möglich. Diese Vorschrift bei einem solchen Bedarf den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Dafür werden in Absatz 2 drei Fälle benannt, bei denen die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet werden, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht, sondern es unerlässlich ist, eine Nachtragssatzung zu beschließen. Die Gemeinde darf ohne Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, die als Ursache zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führen. Sie hat eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen, sobald die Voraussetzungen für ihren Erlass gegeben sind. Die Gemeinde kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

Die Aufstellung einer Nachtragssatzung wird nicht allein durch Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen über Ziele und Kennzahlen ausgelöst. Sind ausschließlich Änderungen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Kennzahlen erforderlich, kann es dafür einer Beteiligung bzw. Information des Rates bedürfen, wenn dadurch die von ihm gesetzten Ziele berührt werden.

2. Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Der Inhalt des Nachtragshaushaltsplans wird daher durch diese Vorschrift unter Beachtung des § 81 GO NRW näher bestimmt. Die Nachtragssatzung, in der die bisherigen Festsetzungen im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden und die neuen Festsetzungen auszuweisen sind, verändert dadurch auch den Haushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise. Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen wird transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll. Der

Nachtragshaushaltsplan enthält daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen) der Haushaltspositionen im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den Teilplänen, aber auch die damit verbundenen Änderungen von Zielen und Kennzahlen.

1. Zu Absatz 1 (Änderung der Haushaltssatzung):

1.1 Zu Satz 1 (Änderung der Haushaltssatzung durch Nachtragssatzung):

1.1.1 Ausweis der Veränderungen der Ermächtigungen

Der Verpflichtung zum Haushaltsausgleich kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn die Festsetzungen in der Haushaltssatzung und in dem dazugehörigen Haushaltsplan mit der tatsächlichen Entwicklung im Laufe des Haushaltsjahres auch übereinstimmen. Bei einer abweichenden Entwicklung, die die Ausgeglichenheit des Haushalts gefährdet, können die getroffenen Festsetzungen wie bisher durch eine Nachtragssatzung korrigiert werden. Eine Nachtragssatzung verändert deshalb die aufgestellte Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW). Die Nachtragssatzung bindet aufbauend auf der Haushaltssatzung die Verwaltung der Gemeinde. Diese wird durch die Nachtragssatzung ermächtigt, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in geänderter Form in Anspruch zu nehmen. Die Nachtragssatzung muss daher die notwendigen Änderungen des Gesamtbetrages der Erträge und der Aufwendungen im Ergebnisplan, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit im Finanzplan enthalten sowie ggf. die Kreditermächtigung, die Verpflichtungsermächtigungen, die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und die Verringerung der allgemeinen Rücklage ändern. Die Nachtragssatzung ist nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufzubauen. Die neu getroffenen Festsetzungen sollten in den Unterlagen zur Nachtragssatzung nach Art und Umfang begründet werden. Das Muster für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung ist verbindlich (vgl. Nummer 1.1.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.1.2 Frist für den Beschluss über die Nachtragssatzung

Die weitere Vorgabe in der Vorschrift ist, die Nachtragssatzung spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres (31. Dezember) zu beschließen. Diese Regelung ist erforderlich, weil nach § 78 Abs. 3 GO NRW die Haushaltssatzung mit Beginn eines Haushaltsjahres in Kraft tritt und für das jeweilige Haushaltsjahr gilt. Zudem ist das gemeindliche Haushaltsjahr das jeweilige Kalenderjahr (vgl. § 78 Abs. 4 GO NRW).

1.2 Zu Satz 2 (Geltung der Vorschriften für die Haushaltssatzung):

1.2.1 Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung

Nach der Vorschrift gelten für die Nachtragssatzung der Gemeinde die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend, d.h. insbesondere finden die §§ 78 und 80 Anwendung. Daher muss auch die Nachtragssatzung die geänderten Festsetzungen der Haushaltssatzung enthalten, z.B. die Festsetzungen für den Haushaltsplan, der Kreditermächtigung, der Verpflichtungsermächtigungen, der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und der Verringerung der allgemeinen Rücklage, des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung u.a. Auch die Nachtragssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen, den Stellenplan des Haushaltsjahres und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

Zur Nachtragssatzung der Gemeinde gehört der Nachtragshaushaltsplan, der alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, die entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten hat (vgl. § 10 GemHVO NRW). Er sollte bei unterjährigem Anpassungsbedarf auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen.

Wie dem gemeindlichen Haushaltsplan sind auch dem Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde die in § 1 Abs. 2 GemHVO NRW vorgesehenen Anlagen beizufügen, um den notwendigen Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu aktualisieren und zu gewährleisten. Zu den angepassten Anlagen des Nachtragshaushaltsplan können gehören

- der Vorbericht,
- der Stellenplan,
- die Bilanz des Vorjahres,
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
- eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
- eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
- die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
- eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist sowie
- in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

Soweit die Anlagen im Rahmen der Nachtragssatzung geändert werden, sind diese auch dem Nachtragshaushaltsplan beizufügen.

1.2.2 Verfahrensschritte für den Erlass der Nachtragssatzung

Für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung sind den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vorgegeben, die auch für den Erlass der Nachtragssatzung Anwendung finden. So ist der Entwurf der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen vom Kämmerer zu unterzeichnen, der damit zum Ausdruck bringt, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Anschließend hat der Kämmerer den Entwurf der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Außerdem sind beim Erlass der Nachtragssatzung auch die Rechte des Bürgermeisters und des Kämmerers zu berücksichtigen. Der Kämmerer, dem die Verantwortung für das Finanzwesen der Gemeinde obliegt, kann z.B. seine abweichende Auffassung zur Nachtragssatzung in den Beratungen des Rates vertreten, wenn der Bürgermeister seinen Entwurf der Nachtragssatzung verändert hat.

Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung	Datum
Aufstellung des Entwurfs der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 1 GO NRW)	
Zuleitung des Entwurfs der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen an den Rat (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 2 GO NRW)	
Öffentliche Bekanntgabe des Entwurfs der Nachtragssatzung mit Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 3 GO NRW)	
Beratung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Finanzausschusses (§ 59 GO NRW)	
Beratung und Beschlussfassung über die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen in öffentlicher Sitzung des Rates (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 4 GO NRW), ggf. auch Beschlussfassung über die erhobenen Einwendungen (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 3 Satz 3 GO NRW)	
Anzeige der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 5 GO NRW; sie soll spätestens 1 Monat vor Beginn des Hausjahres erfolgen)	
Ablauf der Anzeigefrist , bei der zu beachten ist: 1. Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 Abs. 4 GO NRW) 2. Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Abs. 2 GO NRW)	
Bekanntmachung und Verfügbarhalten der Nachtragssatzung (§ 81 i.V.m. § 80 Abs. 6 GO NRW; sie soll bis zum Ende der in § 96 Abs. 2 GO NRW benannten Frist verfügbar gehalten werden)	

Abbildung 20 „Verfahren zum Erlass der Nachtragssatzung“

Über die aufgezeigten Verfahrensschritte zur Aufstellung der Nachtragssatzung soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige der Nachtragssatzung informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die oben angeführte Übersicht auch für die Gemeinden erleichtert werden. Sie zeigt die von der Gemeinde einzuhaltenden Verfahrensschritte auf.

2. Zu Absatz 2 (Erlass der Nachtragssatzung):

2.1 Zu Satz 1 (Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält drei Sachverhalte, bei deren Auftreten die Gemeinde gesetzlich verpflichtet wird, eine Nachtragssatzung zu erlassen. Die Gemeinde hat unverzüglich eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann. Sie hat auch dann eine Nachtragssatzung zu erlassen, wenn von der Gemeinde bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in einem im Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen oder Gesamtauszahlungen erheblichen Umfang geleistet werden müssen. Eine Nachtragssatzung ist aber auch zu erlassen, wenn Auszahlungen für bisher nicht veranschlagte Investitionen geleistet werden sollen. In diesen drei in der Vorschrift benannten Fällen werden die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht, sondern es unerlässlich ist, eine Nachtragssatzung zu beschließen. Die Gemeinde darf ohne Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, die als Ursache zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führen. Sie hat eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen, sobald die Voraussetzungen für ihren Erlass gegeben sind. Die Gemeinde kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

2.2 Festlegung der Erheblichkeit

Die Festlegung der Erheblichkeit als unbestimmten Rechtsbegriff ist in Bezug auf den Jahresfehlbetrag in Nummer 1 und in Bezug auf bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltspositionen in Nummer 2 örtlich festzulegen. Weil dadurch auch das Budgetrecht des Rates betroffen ist, bietet sich für die Festlegung eine Regelung in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW an, wie sie auch für die Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen nach § 14 Abs. 1 GemHVO NRW vorgesehen ist. Bei einer überjährigen Bedeutung kann auch eine Festlegung durch einen gesonderten Ratsbeschluss erfolgen. Es muss in einem solchen Fall nur örtlich sichergestellt werden, dass ein Bezug eines solchen Beschlusses zur jährlichen Haushaltssatzung bzw. der Veranschlagung im Haushaltsplan eindeutig hergestellt wird.

2.3 Aufstellungspflicht nicht bei Veränderungen von Zielen und Leistungskennzahlen

Die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung wird nicht allein durch notwendige unterjährige Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen über Ziele und Leistungskennzahlen ausgelöst. Die Ziele und Leistungskennzahlen (vgl. § 12 GemHVO NRW) sind in der Regel zwar durch ihre Abbildung in den Teilplänen des Haushaltsplans in den Rahmen der gemeindlichen Haushaltssatzung einbezogen, jedoch sind sie deshalb noch nicht als originäre Bestandteile der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW anzusehen. Sie können daher nicht selbstständig eine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung durch die Gemeinde auslösen. Sind ausschließlich Änderungen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Kennzahlen erforderlich, kann es dafür aber einer Beteiligung bzw. einer Information des Rates bedürfen, wenn die von ihm gesetzten Ziele durch die vorgesehenen Änderungen berührt werden.

Wenn die gemeindliche Haushaltssatzung jedoch durch eine Nachtragssatzung verändert werden soll und es werden dadurch auch die vereinbarten Ziele und Leistungskennzahlen berührt, bedarf es auch hier der Umsetzung der notwendigen Änderungen und das Aufzeigen der Veränderungen im Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10

GemHVO NRW). Soweit Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Kennzahlen unterjährig erforderlich geworden sind, muss spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde darüber informiert werden. Weil in den Teilrechnungen im Jahresabschluss durch die Abbildung der Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen der Grad der Zielerreichung nachzuweisen ist, lassen sich notwendige unterjährige Veränderungen auch dann noch nachvollziehbar darstellen.

2.2 Zu Satz 2 (Keine Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen):

Die getroffene Regelung ist nur auf überplanmäßige Auszahlungen im Sinne des § 83 Abs. 3 GO NRW ausgerichtet, auch wenn in diesem Satz das Wort „Aufwendungen“ enthalten ist. Der Grundsatz in der Bezugsvorschrift des § 83 Abs. 3 GO NRW stellt nur auf Investitionen ab, die im folgenden Jahr fortgesetzt werden. Für solche Investitionsmaßnahmen sind überplanmäßige Auszahlungen als Vorgriffe auf das kommende Haushaltsjahr zulässig sind, wenn ihre Deckung in diesem Folgejahr gewährleistet ist. Dagegen entstehen Aufwendungen erst mit der Nutzung des beschafften Vermögensgegenstandes und sind dann periodengerecht zuzuordnen.

3. Zu Absatz 3 (Keine Nachtragssatzung bei Geringfügigkeit):

Durch die Vorschrift wird in zwei Fällen zugelassen, dass die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung nicht entsteht. Dies gilt dann, wenn Auszahlungen für geringfügige Investitionen und Instandsetzungen an Bauten, die unabweisbar sind, von der Gemeinde zu leisten sind. In diesem Fall wird es als vertretbar und ausreichend angesehen, den Mehrbedarf nach dem Verfahren über außerplanmäßige Auszahlungen nach § 83 GO NRW abzuwickeln. Dies gilt entsprechend für die Umschuldung von Krediten für Investitionen, weil es dabei zu einer haushaltmäßigen Entlastung kommen kann.

4. Zu Absatz 4 (Haushaltssperre durch den Rat):

Im Zusammenhang mit dem Erlass einer Nachtragssatzung ist gesetzlich festgelegt worden, dass der Rat die Inanspruchnahme von Ermächtigungen sperren kann, wenn die Entwicklung der Erträge oder der Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität dies erfordert (Haushaltssperre). Damit wird bestätigt, dass der Rat ebenfalls über das Instrument der haushaltswirtschaftlichen Sperre verfügt. Der Rat kann aber auch auf Grund seiner Allzuständigkeit und seines Budgetrechtes seine Haushaltssperre durch einen Beschluss wieder aufheben. Ebenso kann der Rat die vom Kämmerer oder vom Bürgermeister nach § 24 GemHVO NRW verhängte Haushaltssperre wieder aufheben.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 82
Vorläufige Haushaltsführung

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

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

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 82:

I. Allgemeines

1. Fortsetzung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft

Das Haushaltsrecht ist darauf ausgerichtet, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan nur für ein Haushaltsjahr gelten, auch wenn die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert und abgebildet ist. Deshalb muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann. Dennoch lässt sich in der gemeindlichen Praxis aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Gleichwohl muss in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen. Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist daher auf diese Zeit der vorläufigen Haushaltsführung bei der Gemeinde beschränkt. Auch ist zu beachten, dass in dieser Zeit die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Abs. 2 GO NRW), über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW) sowie über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. §

85 Abs. 2 GO NRW) fortgelten. Die Ermächtigungen können in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind.

2. Information der Aufsicht über die gemeindliche vorläufige Haushaltswirtschaft

Kommt die Gemeinde ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Anzeige der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen zum in § 80 Abs. 5 GO NRW festgelegten Termin nicht nach, hat sie ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand bei der Aufstellung der Haushaltssatzung besteht, wann der Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

3. Erlass einer örtlichen Dienstanweisung als Ersatz für die Haushaltssatzung

Die vorläufige Haushaltsführung bedingt jedoch, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft nur in einem eingeschränkten Umfang und nicht so ausgeführt werden kann wie mit geltender Haushaltssatzung. Sie erfordert daher, dass von der Gemeinde haushaltswirtschaftliche Regelungen als Ersatz für die fehlende Haushaltssatzung mit Haushaltsplan für die Fortführung der Verwaltungsarbeit erlassen werden. Für die Übergangszeit bzw. die „haushaltslose Zeit“, die im Einzelfall auch das gesamte Haushaltsjahr umfassen kann, hat daher der Kämmerer bzw. der Bürgermeister die notwendigen einschränkenden Bewirtschaftungsregelungen auf der Basis der aufgestellten Haushaltssatzung mit ihren Anlagen in schriftlicher Form zu treffen. Durch diese Regelungen muss die vorläufige Bewirtschaftung von Haushaltsmitteln so gestaltet werden, dass dem Ziel und Zweck der vorläufigen Haushaltsführung unter Beachtung der gesetzlichen Vorschrift Genüge getan wird und auch das In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung schnellstmöglich erreicht wird.

Die Dienstanweisung über die vorläufige Haushaltsführung ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Sie sollte auch der Aufsichtsbehörde zur Kenntnis gegeben werden, wenn diese nicht auf andere Weise über die vorliegende haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde informiert wird oder die Dienstanweisung nicht von ihr angefordert wird. Wenn die Beschlussfassung über die Haushaltssatzung jedoch nicht bis zum 1. April des Haushaltsjahres erfolgt ist, muss auch die Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Kenntnisse über die weitere vorgesehene vorläufige Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie über die vorgesehenen Maßnahmen zur Erreichung einer geltenden Haushaltssatzung erhalten.

4. Sicherstellung der Liquidität bzw. Zahlungsfähigkeit

Auch im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung hat die Sicherstellung der Liquidität bzw. die Zahlungsfähigkeit für die Gemeinden eine große Bedeutung. Der Begriff „Liquidität“ umfasst dabei die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Bei der Liquiditätsplanung für die Zeit der vorläufigen Haushaltsführung finden sowohl die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW als auch die Grundsätze für die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) und von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) Anwendung.

Die Gemeinde darf z.B. in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung einen Kredit zur Liquiditätssicherung nur aufnehmen, wenn der Zahlungsmittelbestand für unabwendbare Auszahlungen vorübergehend erhöht werden muss und der in der letzten Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag für Kredite zur Liquiditätssicherung noch nicht ausgeschöpft ist. Auch deshalb enthalten die Vorschriften des § 86 Abs. 2 GO NRW und des § 89 Abs. 2 GO NRW jeweils die Regelung, dass die in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigungen zur Kreditaufnahme über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weiter gelten. In der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung muss die Gemeinde besonders darauf achten, dass sie Auszahlungen erst dann leistet, wenn eine wirtschaftliche und sparsame Aufgabenerledigung dies zwingend erfordern. Die genannten Regelungen über die Kreditaufnahme ergänzen daher die Vorschrift über die vorläufige Haushaltsführung.

Außerdem darf auch in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW). Sie muss in dieser Zeit weiter daran arbeiten, die ihr zustehenden Ansprüche bei den betreffenden Dritten einzuziehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Beginn der vorläufigen Haushaltsführung):

Im Rahmen der vorläufigen Haushaltsführung darf die Gemeinde Aufwendungen entstehen lassen und Auszahlungen leisten, zu denen sie rechtlich verpflichtet ist oder die für die Weiterführung notwendiger Aufgaben unaufschiebbar sind; sie darf insbesondere Bauten, Beschaffungen und sonstige Investitionsleistungen, für die im Haushaltsplan des Vorjahres Finanzpositionen oder Verpflichtungsermächtigungen vorgesehen waren, fortsetzen, Realsteuern nach den Sätzen des Vorjahres erheben und Kredite umschulden. Die rechtliche Verpflichtung als Ausgangspunkt der gemeindlichen Leistung muss bereits vor Beginn des Haushaltsjahres entstanden sein oder auf einem Gesetz beruhen. Dagegen darf die Gemeinde in der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung keine neuen rechtlichen Verpflichtungen eingehen. Die andere Voraussetzung, die Weiterführung notwendiger Aufgaben muss unaufschiebbar sein, bedingt eine sorgfältige Analyse der Gemeinde der aktuellen Situation, in die auch einzubeziehen ist, dass durch einen möglichen Verzicht kein Verstoß gegen die Haushaltsgrundsätze entstehen darf.

2. Zu Absatz 2 (Genehmigung der Kreditaufnahme bei vorläufiger Haushaltsführung):

Die Vorschrift ermöglicht den Gemeinden in den Fällen, in denen die Finanzmittel für die Fortsetzung der Bauten, der Beschaffungen und der sonstigen Leistungen des Finanzplans nach Absatz 1 Nr. 1 nicht ausreichen, bis zu einem Viertel des Gesamtbetrages der in der Haushaltssatzung des Vorjahres festgesetzten Kredite für Investitionen aufzunehmen. Die Bedarfsermittlung vor der Aufnahme von Krediten hat die Gemeinde unter Beachtung des § 77 GO NRW vorzunehmen. Zu beachten ist, dass die Ermächtigungen für die Kreditaufnahme nach § 86 Abs. 2 GO NRW und die Verpflichtungsermächtigungen aus der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung weitergelten, jedoch nur in dem Umfang, in dem sie noch nicht im abgelaufenen Haushaltsjahr in Anspruch genommen worden sind.

Die Kreditaufnahme für Investitionen bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde. Damit die Aufsichtsbehörde prüfen kann, ob die von der Gemeinde vorgesehene Kreditaufnahme unter dem Gesichtspunkt einer geordneten Haushaltswirtschaft genehmigt werden kann, muss die Gemeinde ihrem dem Antrag auf Genehmigung eine nach Dringlichkeit geordnete Aufstellung der vorgesehenen unaufschiebbaren Investitionen beizufügen. Die Aufsichtsbehörde kann die Genehmigung unter Bedingungen und mit Auflagen erteilen, aber auch versagen. Sie soll sie in der Regel versagen, wenn die Kreditverpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht in Einklang stehen.

3. Zu Absatz 3 (Vorläufige Haushaltsführung wegen fehlendem Haushaltssicherungskonzept):

Diese Vorschrift betrifft alle die Gemeinden, die nach § 76 Abs. 1 GO NRW zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet sind, bei denen aber im neuen Haushaltsjahr noch keine Genehmigung dieses Haushaltssicherungskonzeptes durch die Aufsichtsbehörde vorliegt. Die Haushaltssatzung solcher Gemeinden durfte deshalb nach § 80 Abs. 5 GO NRW noch nicht bekannt gemacht werden. Diese Gemeinden unterfallen daher nicht nur den Regelungen der Absätze 1 und 2, sondern müssen entsprechend ihrer defizitären Haushaltswirtschaft strengere Vorgaben beachten.

Es gilt in dieser Zeit für die Gemeinde, zusammen mit der Aufsichtsbehörde zu einem Haushaltssicherungskonzept zu kommen, dass unter Beachtung der §§ 75 und 76 GO NRW einen Weg der Gemeinde in nicht mehr beherrschbare Verhältnisse verhindert, die ungeregelte Haushaltswirtschaft beseitigt und zu einem Umstieg

führt, der mittelfristig die geordnete Haushaltswirtschaft und den gesetzlich vorgesehenen jährlichen Haushaltsausgleich wieder herstellt. Dabei ist insbesondere vor Ort zu klären, ob in der Vergangenheit entstandene Verpflichtungen der Gemeinde heute zu einem scheinbar nicht auflösbaren Konflikt zwischen verschiedenen gleichrangigen Rechtspflichten der Gemeinde führen. Auch muss festgelegt werden, mit welchen Einschränkungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft ggf. die Probleme beseitigt werden können und wie den künftigen Belastungen der Gemeinde begegnet werden soll. Dieses erfordert, die Rahmenbedingungen für die Weiterführung des Haushalts innerhalb der Zeit der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung konkret abzustecken und eine Überwachung der Umsetzung (Controlling) vorzunehmen. Es gilt, eine stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer auch dadurch zu sichern, dass der Weg zur Wiedererlangung eines jährlichen Haushaltsausgleichs eingeschlagen und eingehalten wird.

4. Zu Absatz 4 (Vorläufige Haushaltsführung wegen fehlender Haushaltssatzung):

Die Gemeinden, die aus unterschiedlichen Gründen den Erlass der Haushaltssatzung nicht vornehmen können, und deshalb bei ihnen das Ende der Zeit der vorläufigen Haushaltsführung nicht absehbar ist bzw. diese schon so weit in das neue Haushaltsjahr hineinreicht, sollen wie Gemeinden behandelt werden, die sich in der vorläufigen Haushaltsführung befinden, weil ihr Haushaltssicherungskonzept nicht den Genehmigungsanforderungen entspricht. Auch diese Gemeinden unterfallen nicht nur den Regelungen der Absätze 1 und 2, sondern müssen entsprechend ihrer nicht hergestellten geordneten Haushaltswirtschaft strengere Vorgaben bei der Weiterführung ihrer Aufgaben im bereits begonnenen neuen Haushaltsjahr beachten. Dementsprechend sieht diese Vorschrift vor, dass solche Gemeinden die Bestimmungen des Absatzes 3 ab dem 1. April des Haushaltsjahres bis zur Beschlussfassung über einen ausgeglichenen Haushalt oder bis zur Erteilung der Genehmigung für ein Haushaltssicherungskonzept zu beachten haben. Unter diese Vorschrift fallen aber auch Gemeinden, die bis zum 1. April keinen ausgeglichenen Haushalt nach § 75 Abs. 2 GO NRW beschlossen haben.

Hinweis: Zur Stellung des Kämmersers siehe Erläuterung Nr. 1 zu § 83 GO NRW und zu seinen Aufgaben und Rechten Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

EEEEEEEEEEEE

§ 83

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

(1) ¹Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. ²Die Deckung muss jeweils im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein. ³Über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen entscheidet der Kämmerer, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. ⁴Der Kämmerer kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Bedienstete übertragen.

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

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

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

Erläuterungen zu § 83:

I. Allgemeines

Die Begriffe „überplanmäßig“ und „außerplanmäßig“ leiten sich von dem haushaltsrechtlichen Begriff „planmäßig“ ab. Als planmäßige Aufwendungen und Auszahlungen gelten alle Ermächtigungen, die zum Zeitpunkt der Beschlussfassung des Rates über die Haushaltssatzung im gemeindlichen Haushaltsplan veranschlagt sind. Deshalb sind entstehende Aufwendungen dann als „überplanmäßig“ einzustufen, wenn diese die im Ergebnisplan veranschlagten Haushaltspositionen übersteigen. Dies gilt entsprechend für zu leistende Auszahlungen, wenn dadurch die betreffenden Haushaltspositionen im Finanzplan überschritten werden. Dagegen werden Aufwendungen und Auszahlungen, für deren Zwecke keine Haushaltspositionen im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten sind und/oder für die keine Ermächtigungen aus dem Vorjahr übertragen wurden, als „außerplanmäßig“ bezeichnet. Die Entscheidung des Kämmerers oder des Bürgermeisters über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen verändert jeweils die betreffenden Positionen im gemeindlichen Haushaltsplan. Entsprechend sind in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung die zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen mit zu erfassen. Diese Planfortschreibung stellt eine zulässige Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen dar, weil diese auf Grund von gesetzlich zugelassenen haushaltswirtschaftlichen Entscheidungen vorgenommen wird. Es bietet sich deshalb für die Gemeinden an, unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ein Verfahren über die Abwicklung und Entscheidung über überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen festzulegen.

Zu beachten ist, dass ggf. auch erst im Rahmen des Jahresabschlusses ein Bedarf für überplanmäßige und/oder außerplanmäßige Aufwendungen, die wirtschaftlich noch dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen sind, entstehen kann. In diesen Fällen bedarf es nicht des besonderen Verfahrens nach dieser Vorschrift. Vielmehr können im Rahmen ihrer jeweiligen Zuständigkeit der Kämmerer bei der Aufstellung des Jahresabschlusses, der Bürgermeister bei der Bestätigung und der Rat bei der Feststellung den erforderlich gewordenen Aufwendungen zustimmen (vgl. §§ 95 und 96 GO NRW). Diese Möglichkeit besteht nicht für über- und außerplanmäßige Auszahlungen, weil diese nach dem zu beachtenden Kassenwirksamkeitsprinzip immer dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zuzuordnen sind.

II. Erläuterungen zur Stellung des Kämmerers

Die Entscheidungsbefugnis über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen ist gesetzlich dem Kämmerer, der für das Finanzwesen der Gemeinde verantwortlich ist, zugesprochen. Jedoch ist wegen der ergänzenden gesetzlichen Festlegung: „wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister“ diese

Entscheidungsbefugnis über zulässige Überschreitungen der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung zu bewerten. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der nach § 71 Abs. 4 GO NRW zum Kämmerer bestellt ist, der Fall. Nach dieser Vorschrift besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, stehen ihm auf Grund der Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die Rechte eines vom Bürgermeister bestellten Kämmerer zu (vgl. § 83 GO NRW und § 24 GemHVO NRW).

Es ist jedoch zu beachten, dass die Entscheidung über überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen nach § 83 Abs. 1 GO NRW wie bisher als eine organgleiche Handlung zu bewerten ist. Die Befugnisse können daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies setzt aber nicht voraus, dass in den Gemeinden nur ein Beigeordneter das Amt des Kämmerers ausüben kann. Für die kreisangehörigen Gemeinden besteht keine gesetzliche Verpflichtung, einen Beigeordneten als Kämmerer zu bestellen, sondern nach § 71 Abs. 4 GO NRW nur für die kreisfreien Städte. Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister die o.a. organgleichen Rechte ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Zu den Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen):

1.1 Zu Satz 1 (Zulässigkeit von über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen):

Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Der Begriff der Unabweisbarkeit, der vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden ist, stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung sowie darauf ab, dass eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Die Gemeinde muss auf Grund rechtlicher oder faktischer Zwänge weder sachlich noch zeitlich eine Handlungsalternative haben. Im Bedarfsfalle ist deshalb sorgfältige Analyse notwendig, um einen Mehrbedarf gegenüber den bestehenden haushaltsplanmäßigen Ermächtigungen festzustellen. Dafür soll das nachfolgende Schema einen Einstieg bieten:

Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen		
Haushaltspositionen des Ergebnis- oder des Finanzplans		Euro
	Haushaltsansatz nach Haushaltsplan	
	+ übertragene Ermächtigungen aus dem Vorjahr	
	+/- Veränderung durch eine Nachtragssatzung	
	+/- Veränderung durch örtliche Entscheidungen (z.B. Deckung)	
	= Fortgeschriebener Haushaltsansatz (Gesamtermächtigung)	
	- Bisherige Inanspruchnahme	
	- Vormerkungen	
	= noch verfügbare Ermächtigungen	
	- Mehrbedarf	
	= Bedarf für eine überplanmäßige Ermächtigung	

Abbildung 21 „Bedarf für überplanmäßige Ermächtigungen“

1.2 Zu Satz 2 (Notwendigkeit einer Deckung der zusätzlichen Aufwendungen und Auszahlungen):

Die weitere Voraussetzung bei der Entscheidung über die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist, dass für jeden Einzelfall eine „Deckung“ dafür im laufenden Haushaltsjahr gegeben bzw. gewährleistet sein muss. Diese Regelung verlangt ein flexibles Handeln der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der

Haushaltssatzung. Sie hat z.B. die Möglichkeit festzulegen, dass wegen des Mehrbedarfs übertragene Ermächtigungen nicht in Anspruch genommenen oder andere vorgesehene Aufwendungen und Auszahlungen nicht entstehen dürfen. Es ist aber auch möglich, Mehrerträge oder Mehreinzahlungen für die benötigte „Deckung“ zu nutzen. Es ist dabei erforderlich, dass die Deckungsmittel haushaltswirtschaftlich auch tatsächlich für den vorgesehenen Zweck im Haushaltsjahr verfügbar sind. Außerdem darf bei der Entscheidung auch nicht das gesetzliche Erfordernis zum Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW) außer Betracht bleiben. Daraus folgt, dass bei einem im Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) ausgewiesenen negativem Jahresergebnis durch die über- und außerplanmäßigen Aufwendungen dieses geplante Defizit nicht vergrößert werden darf, so dass ggf. auf überplanmäßige Aufwendungen zu verzichten ist oder durch eine freiwillige Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW die bereits „veraltete“ Haushaltsplanung der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Entwicklung angepasst wird.

1.3 Zu den Sätzen 3 und 4 (Entscheidungsbefugnis des Kämmerers):

Die weiteren Regelungen des Absatzes 1 sollen zum flexiblen Handeln in der Verantwortung der gemeindlichen Verwaltung beitragen, aber auch, dass der Rat nicht in allen Fällen einer Planabweichung damit befasst wird. Da Planabweichungen im Grundsatz immer finanzwirtschaftliche Auswirkungen haben ist gesetzlich bestimmt, dass über die Leistung dieser Aufwendungen und Auszahlungen der Kämmerer entscheidet. Mit seiner Entscheidung über über- oder außerplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen wird die ansonsten notwendige Ermächtigung im Haushaltsplan ersetzt. Die haushaltsmäßige Ermächtigung kann ggf. im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW durch die Einbeziehung der bereits durch den Kämmerer ausgesprochenen Ermächtigungen in den Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW nachgeholt werden. Wenn ein solcher nicht bestellt ist, hat der Bürgermeister darüber zu entscheiden (vgl. auch Erläuterungen in Kapitel I „Allgemeines zur Stellung des Kämmerers“). Die umfassende Zuständigkeit sowie das Budgetrecht des Rates bedingen aber, dass der Rat in seinem Zuständigkeitsbereich auch eine andere Regelung treffen kann. Die Flexibilität des verwaltungsmäßigen Handelns sowie die eigenverantwortliche Haushaltsbewirtschaftung, z.B. durch Budgets, werden noch dadurch verstärkt, dass der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen auch auf andere Bedienstete übertragen kann. Eine solche Übertragung vor Ort kann ein Teil der Budgetregeln sein. Solche Regeln könnten auch, wenn sie grundsätzlich für alle Budgets gelten sollen, auch in der Haushaltssatzung verankert werden. Damit werden für den Rat, aber auch für die anderen Interessenten an der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde die Verantwortlichkeiten transparent und nachvollziehbar.

1.4 Über- oder außerplanmäßige Verfügungsmittel nicht zulässig

Die Regelung, die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel dürfen von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung dieser Personen oder anderer Verfügungsberechtigter zur Verfügung stehen. Die Verfügungsmittel dürfen daher nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Auch dürfen sie nicht ersatzweise für Zwecke, die zwar zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, weil z.B. die Veranschlagung übersehen wurde, nicht in Anspruch genommen werden. Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen stellen den ausgewiesenen Rahmen für die Verfügungsmittel dar, der nicht überschritten werden darf. Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters innerhalb des Haushaltsjahres darf auch nicht durch Zuwendungen Dritter oder im Wege überplanmäßiger Aufwendungen nach § 83 GO NRW befriedigt werden. Eine Verstärkung der Verfügungsmittel oder eine Veranschlagung entsprechender Ermächtigungen, ist nur im Rahmen einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW möglich.

2. Zu Absatz 2 (Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit)

Die Regelung, dass überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, wenn sie erheblich sind, der vorherigen Zustimmung des Rates bedürfen, stellt eine Ausprägung des Budgetrechts des Rates dar. Für die Vorlagepflicht an den Rat ist kein allgemein gültiger Maßstab festgelegt, sondern der Begriff „er-

heblich“ verwendet worden. Dieser stellt einen unbestimmten Rechtsbegriff, ohne Definition dar. Diese Festlegung wird am ehesten den unterschiedlichen Verhältnissen in den Gemeinden gerecht. Sie ermöglicht den Gemeinden, diesen Begriff selbst auszugestalten und stärkt damit die Eigenverantwortung der Gemeinden für ihr haushaltswirtschaftliches Handeln. Die Ausgestaltung des unbestimmten Rechtsbegriffs sollte in Abstimmung mit dem Rat erfolgen, denn die Vorschrift, dass andere, geringere überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen dem Rat zur Kenntnis zu bringen sind, entlässt die gemeindliche Verwaltung nicht aus der „gemeinsamen“ Entscheidung in Zusammenarbeit mit dem Rat. In diesem Zusammenhang bietet sich z.B. auch eine Festlegung in der jährlichen Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW an, weil diese weitere Vorschriften enthalten darf, die sich auf Aufwendungen und Auszahlungen beziehen (vgl. § 78 Abs. 2 S. 2 GO NRW). Die Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht erheblichen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen ist ein solcher abstimmungsbedürftiger Sachverhalt.

3. Zu Absatz 3 (Deckung für mehrjährige Investitionen):

Das kommunale Haushaltsrecht gewährt den Gemeinden bei der haushaltsmäßigen Umsetzung von Investitionsmaßnahmen einen weiten Spielraum. Neue Investitionsmaßnahmen, für die Auszahlungen im Haushaltsjahr noch nicht im Haushaltsplan veranschlagt waren, bedürfen in jedem Fall der Aufnahme in den Nachtragshaushalt, wenn sie noch im Haushaltsjahr begonnen werden sollen (vgl. § 81 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW). Bei Investitionsmaßnahmen, für die im Haushaltsplan bereits Auszahlungen veranschlagt worden sind, und die im folgenden Jahr fortgesetzt werden, sind überplanmäßige Auszahlungen auch dann zulässig, wenn ihre Deckung erst im folgenden Jahr gewährleistet ist (Haushaltsvorgriff). Mit dieser Vorschrift wird der Gemeinde die Möglichkeit gegeben, bei Bedarf Investitionsmaßnahmen, für die erst im folgenden Haushaltsjahr die notwendigen Auszahlungsermächtigungen verfügbar wären, in das Haushaltsjahr vorzuziehen, ohne dass in diesem Jahr eine Deckung vorhanden ist. Diese Möglichkeit erhöht das flexible Handeln der Gemeinde. Sie lässt ein schnelles Reagieren zu, wenn eine beschleunigte und zügige Weiterführung von Baumaßnahmen geboten ist. Die Regelung stärkt die gemeindliche Eigenverantwortung und ihr wirtschaftliches Handeln. Sie ist jedoch nicht anwendbar, wenn bisher noch nicht für das Haushaltsjahr veranschlagte Investitionen vorgezogen werden sollen. In diesen Fällen ist eine Nachtragssatzung erforderlich (Vgl. § 81 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW). Das Verfahren der Bereitstellung von überplanmäßigen Auszahlungen richtet sich nach Absatz 1 Sätze 3 und 4. Danach liegt die Entscheidung darüber beim Kämmerer und, wenn ein solcher nicht bestellt ist, beim Bürgermeister. Eine Zustimmung des Rates nach Absatz 2 ist dafür erforderlich, wenn die überplanmäßigen Auszahlungen erheblich sind. Ansonsten sind sie dem Rat zur Kenntnis zu geben.

4. Zu Absatz 4 (Künftige haushaltsmäßige Belastungen):

Ein Zwang oder eine Eilbedürftigkeit, Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten, ergibt sich vielfach nicht erst durch die Veranschlagung im Haushaltsplan. Es sind vielfach schon die vorher eingeleiteten verwaltungsmäßigen Maßnahmen, die durch rechtliche Bindungen zu späteren über- oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen führen können. Daher sollen die Regelungen der Absätze 1 bis 3 auch auf Maßnahmen Anwendung finden, die dafür die Ursache bilden. Sie werden den gleichen Einschränkungen unterworfen wie die aktuellen Maßnahmen, die im Haushaltsjahr überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen auslösen. Vor Eingehen von Verpflichtungen soll deshalb geprüft werden, ob auch die sachlichen Voraussetzungen für die späteren über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen vorliegen. Derartige über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen können entstehen, wenn die notwendigen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen nicht im Haushaltsplan veranschlagt sind, durch die vorher eingegangenen Verpflichtungen aber zwangsläufig Aufwendungen entstehen oder Auszahlungen notwendig werden, denen sich die Gemeinde nicht entziehen kann. Daher müssen dafür nicht nur die notwendigen Prüfungen nach dieser Vorschrift durchgeführt werden, sondern auch die vorgeschriebenen Entscheidungen nach den Absätzen 1 und 2 eingeholt werden. Es gilt sicherzustellen, dass künftige haushaltsmäßige Belastungen frühzeitig erkannt werden und vermieden wird, dass die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet wird.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

Erläuterungen zu § 84:

1. Zu Satz 1 (Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):

Die Fortführung der Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft einen fünfjährigen Planungszeitraum zu Grunde zu legen hat, war Anlass, die bisherige Finanzplanung unter Beibehaltung des fünfjährigen Zeitraumes auf eine Ergebnis- und Finanzplanung zu erweitern. Die Gemeinde kann ihre Aufgaben nur ordnungsgemäß erfüllen, wenn sie über die jährliche Haushaltsplanung hinaus auch eine entsprechende haushaltswirtschaftliche Planung für weitere Folgejahre vornimmt. Sie muss sich einen Überblick über einen mehrjährigen Zeitraum verschaffen und sich deshalb im Rahmen einer mittelfristigen Planung darüber klar werden, welche Erträge und Aufwendungen durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehen werden und welche Einzahlungen zu erzielen und Auszahlungen zu leisten sein werden. Dabei sind alle Erfordernisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit in die Betrachtung einzubeziehen. Dabei wird nicht verkannt, dass auch bei der neugestalteten mittelfristigen Planung die Schwierigkeiten für die Gemeinden bleiben, die Höhe der staatlichen Zuweisungen über mehrere Jahre im Voraus zu schätzen. Abhängig von der künftigen Gesetzgebung und von Ermessensentscheidungen der staatlichen Bewilligungsbehörden, bleiben Unsicherheitsfaktoren, die sich auf die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung auswirken. Solche Unsicherheiten können auch nicht vollständig durch Orientierungsdaten des Landes beseitigt werden.

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan der Gemeinde hat diese nunmehr die Haushaltspositionen zu umfassen, die für den Haushaltsplan der Gemeinde vorgeschrieben sind. Die Planungen für das neue Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Jahre sind daher sorgsam, gewissenhaft und bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen durchzuführen. Die Planung ist jetzt so ausgestaltet worden, dass sie nicht mehr, wie es oftmals in der Vergangenheit war, mehr oder weniger eine „Wunschliste“ der Gemeinde darstellt. Der Bezug auf die Haushaltspositionen bietet und fordert mit Rücksicht auf die realen Möglichkeiten eine verbesserte Prognose für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Dies erleichtert auch die Beurteilung von Haushaltssatzung und Haushaltsplan durch die Aufsichtsbehörde. Da nunmehr im Haushaltsplan auch die Investitionstätigkeit der Gemeinde über einen mehrjährigen Zeitraum genauer abgebildet wird, ist auf die Erstellung eines gesonderten Investitionsprogramms verzichtet worden. Die haushaltswirtschaftlichen Effekte von Maßnahmen der Gemeinde, die über das Haushaltsjahr hinaus wirken, werden transparenter. Die Spezialisierung der Haushaltspositionen auch in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Jahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung trägt den Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung dem Rat nicht mehr wie bisher nur vorzulegen ist. Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan erhalten deren Positionen bereits eine erste verbindliche Form. Dadurch wird stärker als bisher eine Sicherung der haushaltswirtschaftlichen Planung für künftige Maßnahmen herbei geführt.

2. Zu Satz 2 (Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):

Der Zeitraum der fünfjährigen Ergebnis- und Finanzplanung wurde nicht verändert, jedoch wegen in der Vergangenheit aufgetretenen Missverständnissen jetzt in der Gemeindeordnung gesetzlich klargestellt. Die nachfolgende Abbildung zeigt die entsprechende Zeitreihe auf. Das laufende Haushaltsjahr steht - wie bisher auch - am Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung. Den weiteren Zeitraum dieser gemeindlichen Haushaltsplanung füllen das neue Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Planungsjahre. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stellt jedoch keinen starren Plan für einen abgegrenzten Zeitraum von fünf Jahren dar, der nach Ablauf dieser Zeit durch einen weiteren „Fünfjahresplan“ abgelöst ist. Es handelt sich vielmehr

um eine sich ständig wandelnde gemeindliche Haushaltsplanung, die jährlich einhergehend mit der Entwicklung der Gemeinde und mit der Aufstellung des Haushaltsplans fortgeführt wird. Die Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung soll mit der nachfolgenden Abbildung verdeutlicht werden.

Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung					
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres	Ansatz des neuen Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

Abbildung 22 „Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“

Mit der Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den gemeindlichen Haushaltsplan obliegt es dem Kämmerer, im Rahmen der Aufstellung der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen nach § 80 GO NRW nicht nur die Planung für das neue Haushaltsjahr vorzunehmen, sondern auch die weitere jahresbezogene Planung der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre fortzuführen.

3. Zu Satz 3 (Haushaltsmäßiger Ausgleich in jedem Planungsjahr):

3.1 Allgemeines

Die durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung geschaffene Gesamtheit aus mehreren Haushaltsjahren findet auch dadurch ihren Niederschlag, dass die Ergebnisplanung in den einzelnen dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren haushaltsmäßig ausgeglichen sein soll. Während das laufende sowie das neue Haushaltsjahr bereits dem Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW unterliegen, bedurfte es für die dem neuen Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre ebenfalls einer Regelung. Auch für diese Jahre muss sich die Gemeinde nachhaltig darum bemühen, dass der Gesamtbetrag der Erträge möglichst den Gesamtbetrag der Aufwendungen erreicht. Dies ist haushaltswirtschaftlich erforderlich, denn die drei Planungsjahre stellen die „Vorplanung“ für die nächsten Haushaltsjahre mit einem verpflichtendem Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW dar. Außerdem zeigt diese jahresbezogene Planung bereits die weitere Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde auf. Nur mit einer solchen Ausgleichsvorgabe wird die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ihrer Aufgabe gerecht.

3.2 Jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung

Das Kernstück der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ist die Berücksichtigung des vollständigen Ressourcenverbrauchs, der mit Hilfe des Rechnungsstoffes „Erträge“ und „Aufwendungen“ ermittelt und im gemeindlichen Haushalt abgebildet wird. Die Änderung des Rechnungsstoffes erforderte eine materielle Anpassung der Regeln zum Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW), denn andernfalls bliebe in den Gemeinden die Umsetzung des Ressourcenverbrauchskonzeptes unvollständig. Zukünftig bezieht sich der Haushaltsausgleich nicht mehr auf die Sicherung des Geldbestandes, sondern auf die Sicherung des Vermögensbestandes durch die Erhaltung der Ertragskraft, die vom Ressourcenaufkommen (Erträge) und vom Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) bestimmt wird. Dadurch wird der Haushaltsausgleich im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung bestimmt und nachgewiesen. Eine weitere Ausgleichsverpflichtung für den Finanzplan und die Finanz-

rechnung besteht im NKF nicht. Diesen Teilen des gemeindlichen Haushalts kommen die Aufgabe der Finanzmittelherkunft und der Finanzmittelverwendung sowie des Nachweises einer ausreichenden Liquidität im jeweiligen Haushaltsjahr zu (vgl. § 75 Abs. 6 i.V.m. § 3 GemHVO NRW). Die kamerale Ausgleichsregel, nach der die Einnahmen die Ausgaben decken müssen, wurde durch eine doppische Ausgleichsregel ersetzt. Die Erträge müssen mindestens insgesamt die Höhe der vorgesehenen Aufwendungen erreichen (decken) sowohl in der Planung als auch in der Rechnung (im Jahresabschluss). Werden diese Erträge im Haushaltsjahr nicht erzielt, übersteigen also die Aufwendungen die Erträge in dieser Periode, verringert sich in diesem Maße das gemeindliche Vermögen (Eigenkapital).

Diese Ausgleichsverpflichtung soll grundsätzlich nicht nur für das Haushaltsjahr, sondern auch für die diesem Jahr folgenden drei Planungsjahre gelten. Um frühzeitig die Auswirkungen des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde auf die Zukunft aufzuzeigen und zu vermeiden, dass die weitere Entwicklung des Eigenkapitals negativ verläuft, soll auch diese Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnisplanung ausgeglichen sein (Soll-Ausgleich). Dies ist sachgerecht und vertretbar, denn es können durchaus erhebliche Unwägbarkeiten sowohl für den wesentlich über das Haushaltsjahr hinausgehenden Planungszeitraum als auch für die auf die Haushaltspositionen bezogene vorzunehmende Prognose für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehen.

4. Zu Satz 4 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):

Aus unterschiedlichen Gründen heraus kann die Entwicklung der Gemeinde anders verlaufen als ursprünglich für den mehrjährigen Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant worden ist. Im Ablauf der Haushaltsjahre ist es daher geboten, die vorhandene Planung für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung mit der jährlichen Haushaltssatzung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen, um die Differenzen zwischen prognostizierter und tatsächlich eingetretener Entwicklung der Gemeinde zu beseitigen. Daher wird durch die Vorschrift ausdrücklich betont, dass die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Entwicklung anzupassen und fortzuführen ist.

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden. Sie ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan (vgl. § 4 GemHVO NRW) abzubilden. Dadurch hat der Rat bei seinen Beratungen und seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung stärker als bisher auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im Blickfeld. Die Abbildung einer Zeitreihe von sieben Jahren im gemeindlichen Haushaltsplan soll zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde beitragen. Diese Zeitreihe soll zudem die Transparenz über die Haushaltsplanung erhöhen und zu möglichst realistischeren Prognosen für die Fortschreibung zwingen. Dies beinhaltet, die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und des Haushaltsausgleichs vorzunehmen.

Durch diese Festlegungen ist die vorzunehmende Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, bezogen auf die Arten der gemeindlichen Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie bezogen auf die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan haushaltspositionenscharf vorzunehmen. Dies gilt gleichermaßen für die im Haushaltsplan enthaltenen Teilpläne. Die Fortschreibung ist daher wie bei der Aufstellung eines jährlichen Haushaltsplans eine jährlich wiederkehrende Haushaltsplanung, denn das neue Haushaltsjahr steht im Mittelpunkt. Sie gibt den Adressaten der Haushaltsplanung einen aktuellen Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre.

Hinweis: Weitere Erläuterungen zu den Inhalten der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung finden sich unter § 6 GemHVO NRW sowie in der haushaltsrechtlichen Literatur.



§ 85

Verpflichtungsermächtigungen

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

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

Erläuterungen zu § 85:

I. Allgemeines

Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan eines Haushaltsjahres der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits in diesem Jahr Verpflichtungen einzugehen, die zur Leistung von Auszahlungen aus Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren führen. Dadurch ist aber das Eingehen von anderen Verpflichtungen nicht ausgeschlossen worden. Insbesondere auf dem Gebiet der laufenden Verwaltung werden vielfach Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die Aufwendungen in späteren Jahren zur Folge haben, z.B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge u.a. Zum Teil werden von der Gemeinde neue Verpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung eingegangen, zum Teil gehen ihnen Ratsbeschlüsse voraus. Mit dem Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren im Haushaltsplan hat der Rat die Möglichkeit, bei der Beratung des Haushalts die schon voraussehbaren Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aus Verpflichtungsermächtigungen in seine Entscheidungen einzubeziehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):

1.1 Zu Satz 1 (Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen):

Die Verpflichtungsermächtigungen, die im gemeindlichen Haushaltsplan zu veranschlagen sind, können nur zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen erteilt werden. Sie sind damit auf Maßnahmen beschränkt, die unter die Investitionstätigkeit der Gemeinde fallen, und sie sind im Haushaltsplan bei den betreffenden Maßnahmen zu veranschlagen. Darüber hinaus sind nur die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan zu veranschlagen (vgl. § 79 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW). Deshalb dürfen im Haushaltsplan für die Verpflichtungsermächtigungen grundsätzlich nur Ermächtigungen in der Höhe enthalten sein, in der sich die Gemeinde voraussichtlich auftragsmäßig binden will. Die Sicherung der aus den Verpflichtungsermächtigungen voraussichtlich entstehenden Ausgaben ist dabei ein weiterer Aspekt, der bei der Bedarfsermittlung zu beachten ist.

Die besondere Bedeutung der Verpflichtungsermächtigungen wird dadurch verstärkt, dass der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen in der Haushaltssatzung festzusetzen ist (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1d) GO NRW). Daher ist bei im gemeindlichen Haushalt veranschlagten Verpflichtungsermächtigungen, die den Abschluss von Rechtsgeschäften zu Lasten von künftigen Haushalten der Gemeinde ermöglichen, immer zu berücksichtigen, dass diese immer nur in dem Maße veranschlagt werden dürfen, dass sie nicht zu einer untragbaren haushaltswirtschaftlichen Belastung der Gemeinde in der Zukunft führen.

1.2 Zu Satz 2 (Überplanmäßige oder außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen):

Nach der Vorschrift dürfen Verpflichtungsermächtigungen ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 d) GO NRW) nicht überschritten wird. Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zu künftig zu leistenden investiven Auszahlungen ermächtigt, wird in den Teilplänen (Teilfinanzplänen) für die Produktbereiche bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen in der jeweiligen Bedarfshöhe veranschlagt. Da die mittelfristige Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert ist und dazu Haushaltspositionen ausgewiesen werden, ist zugelassen worden, dass statt eines gesonderten Ausweises von Verpflichtungsermächtigungen auch die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden können. D.h., diese Positionen zeigen bereits als Planungsgrößen nicht nur die möglichen künftigen haushaltsmäßigen Auswirkungen auf, sondern sie bilden als Verpflichtungsermächtigungen bereits eine Grundlage für ein aktuelles Handeln der Verwaltung im laufenden Haushaltsjahr zu Lasten künftiger Jahre.

Ergibt sich im Laufe eines Haushaltsjahres jedoch ein Bedarf für weitere Verpflichtungsermächtigungen, muss zuerst geprüft werden, ob die im Haushaltsplan enthaltenen Verpflichtungsermächtigungen diesen Bedarf mit abdecken können, weil ggf. geplante Maßnahmen nicht wie vorgesehen erfolgen können. Wegen der Vorgabe, die Verpflichtungsermächtigungen bei den betreffenden Maßnahmen auszuweisen, wird für solche Fälle durch Satz 2 zugelassen, dass sie ausnahmsweise auch überplanmäßig oder außerplanmäßig eingegangen werden dürfen, wenn sie unabweisbar sind und der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Damit kann im Einzelfall flexibel reagiert werden, ohne dass es ansonsten einer Nachtragssatzung bedarf.

1.3 Zu Satz 3 (Verweis auf § 83 GO NRW):

Die Verweisung auf die Vorschrift des § 83 Abs. 1 Sätze 3 und 4 GO NRW ist darauf ausgerichtet, dass bei überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Verpflichtungsermächtigungen die gleichen Verfahrensregelungen und Zuständigkeiten des Kämmerers, Bürgermeisters und des Rates gegeben sein sollen, wie es für die überplanmäßigen oder außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen bestimmt wurde. Durch beide Sachverhalte werden die vom Rat erteilten Ermächtigungen sachbezogen verändert oder überschritten. Dieses bedarf wegen der haushaltsmäßigen Veränderungen einer besonderen gesetzlichen Grundlage. Zu den Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift sieht einen fest bestimmten Zeitraum als Geltungsdauer der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen vor (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 d) GO NRW). Danach gelten diese bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Diese Zweijährigkeit der Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen stellt eine Maßnahme dar, durch die die Durchführung der Investitionen der Gemeinde flexibler gestaltet worden ist. Die Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen stimmt mit der Geltungsdauer der Kreditermächtigung nach § 86 Abs. 2 GO NRW überein, weil bei Ermächtigungen nur die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde betreffen.

Die Geltungsdauer für Verpflichtungsermächtigungen auch für das Folgejahr des Haushaltsjahres kann nur für die Verpflichtungsermächtigungen gelten, aus denen heraus Verpflichtungen der Gemeinde zu Lasten des zweiten Folgejahres des Haushaltsjahres oder späterer Folgejahre entstehen. Eine bis zum Ende des Haushaltsjahres nicht in Anspruch genommene Verpflichtungsermächtigung zu Lasten des Folgejahres des Haushaltsjahres verfällt, auch wenn sie wegen der Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen formal noch Bestand hat. Im betreffenden Folgejahr können wegen des neuen Haushaltsjahres zwangsläufig nur noch die veranschlagten oder

auch übertragenen Ermächtigungen für Auszahlungen in Anspruch genommen werden. Ggf. muss eine überplanmäßige Bereitstellung einer Ermächtigung für Auszahlungen erfolgen (vgl. § 83 GO NRW).

2.2 Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen

Außerdem steht die Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW. Nach dem Absatz 2 dieser Vorschrift bleiben Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar. Die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen auf dieser Basis erfordert, dass auch die entsprechenden Finanzmittel verfügbar sind, und Verpflichtungen auch zu Lasten der Folgejahre eingegangen werden können. Daher ist es sachgerecht, die Ermächtigung des Rates zu Verpflichtungsermächtigungen für geplante Investitionen oder für die Fortsetzung von Investitionen über das jeweilige Haushaltsjahr hinaus noch zu nutzen, wenn diese noch nicht im Haushaltsjahr in voller Höhe benötigt wurden, aber für das Folgejahr bereits ein Bedarf dafür erkennbar ist. Geht die Gemeinde im Rahmen der Übertragung der Verpflichtungsermächtigungen eine Verpflichtung ein, ist diese nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 d) GO NRW) anzurechnen.

2.3 Information des Rates über die übertragenen Verpflichtungsermächtigungen

In den Fällen, in denen die in der Haushaltssatzung für das abgelaufene Haushaltsjahr festgesetzten Verpflichtungsermächtigungen noch nicht in vollem Umfang in Anspruch genommen worden ist, bietet es sich an, ergänzend zu der nach § 22 Abs. 4 GemHVO dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 22 Abs. 4 GemHVO NRW) auch die „Übertragung“ der Verpflichtungsermächtigungen mit anzugeben, die noch nicht im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in Anspruch genommen wurden, deren Inanspruchnahme aber für das Folgejahr vorgesehen ist.

In diesem Zusammenhang ist auch die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde zu betrachten, die nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO NRW dem gemeindlichen Haushaltsplan als Anlage beizufügen ist. Diese Übersicht muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der deren Inanspruchnahme in den späteren Jahren der Gemeinde voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen. Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre bereits vorbelastet sind, weil in Vorjahren bereits Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen worden sind. Es ist daher notwendig, in dieser Übersicht sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr als auch die voraussichtlich fälligen Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen aus früheren Jahren, aufgeteilt auf die künftigen Haushaltsjahre, auszuweisen (vgl. Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300).

Hinweis: Weitere Erläuterungen zu Verpflichtungsermächtigungen finden sich unter § 13 GemHVO NRW sowie in der haushaltsrechtlichen Literatur.



§ 86
Kredite

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

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 86:

I. Allgemeines

Für die Aufnahme von Krediten nach dieser Vorschrift müssen wegen der besonderen haushaltsrechtlichen Bedeutung materielle und formelle Voraussetzungen erfüllt sein. Insbesondere besteht weiterhin wie in den anderen Ländern eine Begrenzung der Kreditaufnahme auf die Investitionstätigkeit. Diese Kredite müssen der Bedarfsdeckung und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dienen. Die darüber hinaus durch die Vorschrift zugelassene Kreditaufnahme zur Umschuldung bringt es mit sich, dass bei einem solchen Vorgang die Tilgung der ursprünglichen finanziellen Verbindlichkeit und ein Zugang einer neuen finanziellen Verbindlichkeit erfolgen. Es kommt bei einer Umschuldung nicht darauf an, ob sich auch gleichzeitig die Vertragsbedingungen zwischen Kreditgeber und Gemeinde substantiell verändern. Zu beachten ist, dass die Regelungen über die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung in § 89 Abs. 2 GO NRW unberührt bleiben. Diese „Liquiditätskredite“ sind haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen. Sie berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen, sondern unterliegen einer gesonderten Festsetzung.

Dem Vorschlag des Städtetages, auf die haushaltsrechtliche Beschränkung der Kreditaufnahme für Investitionen, der ausschließlich in betriebswirtschaftlich geprägten Vorstellungen wurzelt, ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Bei diesem Vorschlag werden die Besonderheiten des öffentlichen Sektors außer Betracht gelassen. Er wird daher von Vielen als zu unbestimmt angesehen. Bei dieser Bewertung ist auch berücksichtigt, dass die Entwicklung der Kredite zur Liquiditätssicherung ein Ausdruck der außerordentlich schwierigen Finanzlage der Gemeinden ist. Diese schwierige wirtschaftliche Lage der Gemeinden kann nicht durch das Neue Kommunale Finanzmanagement korrigiert werden. Gleichzeitig bestehen Bedenken, ob der Vorschlag mit dem geltenden Verfassungsrecht in Art. 115 Abs. 1 des Grundgesetzes und in Art. 83 S. 2 der Verfassung des Landes NRW vereinbar ist, das zudem aus Sicht aller Länder auch bei einem Rechnungsstil auf der Grundlage der doppelten Buchführung keiner Änderung bedarf. Die heutige Regelung soll sicherstellen, dass der finanzpolitische Spielraum erhalten bleibt und die sog. Symmetrie von Zukunftslasten und -vorteilen nicht verschoben wird. Der Vorschlag hat zudem bei den beiden anderen kommunalen Spitzenverbänden keine Unterstützung gefunden. Die Regelung erfordert aber, für jedes Haushaltsjahr eine Gesamtbetrachtung der Liquidität vorzunehmen, um den zutreffenden Kreditbedarf und die notwendige Festsetzung der Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung zu ermitteln.

1. Kredite für Investitionen

Es ist keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über die Aufnahme von Krediten für Investitionen vorgenommen worden. Daher werden unter Krediten für Investitionen – wie bisher - das unter der Verpflichtung zur Rückzahlung von Dritten aufgenommene Kapital verstanden, das gesetzlich beschränkt, nur zur Finanzierung von Investitionen eingesetzt werden darf. Diese Beschränkung beruht auf den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 115 Abs. 1 Satz 2 Grundgesetz sowie auf Art. 83 Satz 2 der Landesverfassung NRW. Sie beruht auch auf der in allen Ländern vorzufindenden Festlegung, dass die Gemeinden grundsätzlich keine Aufwendungen entstehen lassen sollen, die nicht durch „ordentliche“ Erträge gedeckt werden können. In diesem Zusammenhang wird der Begriff „Investitionen“ durch die Festlegung der im Finanzplan unter der Investitionstätigkeit auszuweisenden Einzahlungen und Auszahlungen bestimmt (vgl. § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 GemHVO NRW). Daraus folgt, dass Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, die ordentliche Tilgung von Krediten für Investitionen sowie die Geldanlage nicht mit Krediten finanziert werden dürfen. Außerdem ist bei der Aufnahme von Krediten der haushaltswirtschaftliche Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie § 77 Abs. 3 GO NRW zu beachten, nach dem von der Gemeinde ein Kredit nur aufgenommen werden darf, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre. Vor der Aufnahme eines Kredites durch die Gemeinde sind daher i.d.R. Angebote verschiedener Kreditgeber einzuholen. Für die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit eines Angebotes sind alle Vertragselemente zu berücksichtigen und zu bewerten.

Die Kredite für Investitionen werden zudem haushaltsrechtlich von den Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW unterschieden. Reichen die liquiden Mittel der Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung von fälligen Auszahlungen nicht aus, darf sie lediglich Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 Abs. 2 GO NRW aufnehmen. Diese „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich – wie bisher die Kassenkredite - nicht den Krediten nach dieser Vorschrift zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen (Kreditermächtigung). Die Kredite zur Liquiditätssicherung unterliegen vielmehr einer eigenen Ermächtigung, die nach § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW in der Haushaltssatzung enthalten sein muss (vgl. Nummer 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Außerdem gilt bei den beiden Kreditarten eine zeitliche Beschränkung für die Inanspruchnahme der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung des Rates zur Aufnahme dieser Kredite.

2. Kredite für Investitionen in fremder Währung

2.1 Allgemeines

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen, d.h. das Kreditvolumen wird nicht in Euro bemessen und kommt in dieser Währung zur Auszahlung, sondern in einer anderen Währung, z.B. Schweizer Franken, Japanischer Yen. Auch kann ein in fremder Währung aufgenommener Kredit gleichwohl in Euro zur Auszahlung kommen. In diesen Fällen hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkurschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen, insbesondere dann, wenn mit der Kreditaufnahme ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap verbunden wurde. Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung sind deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse die Entscheidungs- und Auswahlkriterien sowie die Zinssicherungsinstrumente durch die Gemeinde im Einzelnen zu bestimmen. Sie hat die dafür notwendigen Informationen und Daten einzuholen. Diese Aufgabe enthält für die Gemeinden insbesondere die Verpflichtung, sich Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen. Eine Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos zudem eine laufende eigenverantwortliche „Kontrolle“ über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, die Kontrolle nur einmal jährlich von der Gemeinde vorzunehmen oder sie vollständig einem Dritten zu übertragen.

2.2 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie soll regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des

Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Ein Teil davon ist als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ zurückzulegen, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Dies ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall. Diese Risikovorsorge ist in Form einer Rückstellung nach § 36 Abs. 5 GemHVO NRW vorzunehmen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBL. NRW. 652).

3. Kreditkosten

3.1 Allgemeines

Vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen ist von der Gemeinde zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Für die Kosten eines Kredites ist die Höhe der Zinsen von entscheidender Bedeutung. Deshalb ist besonders darauf zu achten, dass die Zinsen wirtschaftlich sind. Die mögliche Zinsentwicklung in Form eines voraussichtlichen und verantwortungsvollen Risikomanagement einzuschätzen, ist dabei geboten. Für den Abschluss eines Kreditvertrages ist eine punktuelle Betrachtung des Zins- und Kreditmarktes nicht ausreichend. Auch ist es grundsätzlich zulässig, Zinsderivate zur Zinsabsicherung zu nutzen. Solche Finanzinstrumente dürfen allerdings lediglich im Rahmen des abgeschlossenen Kreditgeschäftes eingesetzt werden. Dementsprechend sind Geschäfte mit Derivaten, die unabhängig von Kreditgeschäftes abgeschlossen werden, als spekulative Geschäfte für die Gemeinden unzulässig.

3.2 Zinsrisikomanagement

3.2.1 Allgemeines

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in vertraglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit erfolgt. Dies stellt vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage dar, um eine Optimierung von Kreditkonditionen zu erreichen und Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten zu begrenzen.

Derivative Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z.B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Abs. 11 Nr. 2 des Kreditwesengesetzes sind Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Soweit die Derivate sich auf die Zinsen im Kreditgeschäft oder bei Geldanlagen beziehen, kommen sie auch bei den Gemeinden zum Einsatz. Sie müssen sich jedoch immer auf ein Grundgeschäft, z.B. einen bestehenden oder einen geplanten Kredit für Investitionen nach § 86 GO NRW oder einen Kredit zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Diese Verknüpfung muss objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben sein. Sie liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeit des Kreditgeschäftes als Grundgeschäft nicht überschreitet. Mit dieser Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass die Gemeinden keine Derivatgeschäfte lediglich zur spekulativen Ertragserzielung nutzen. Sie dürfen wegen des Spekulationsverbots die Derivate auch nicht als einzeln handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken einsetzen.

3.2.2 Zinsoptionen

Als Zinsoptionen kommen daher insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Je nach Umfang und Wirkung solcher Derivatgeschäfte muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen.

3.2.2.1 Caps (Zinsobergrenze)

Ein Cap stellt ein Zinsbegrenzungsgeschäft dar. Er wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Steigt der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze, dann würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz bezogen auf den Nominalbetrag z.B. von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen. Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i.d.R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssicherung gezahlt werden. Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinander liegende Optionsgeschäfte beinhalten. Damit ist der CAP ein Vertrag, in dem gegen Zahlung einer CAP-Prämie (vom Käufer an den Verkäufer) das Steigen eines festgelegten Marktzinssatzes, z.B. 6-Monats-EURIBOR, über eine bestimmte Zinsobergrenze der Verkäufer dem Käufer den Differenzbetrag bezogen auf den vereinbarten Kapitalbetrag erstattet.

3.2.2.2 Floor (Zinsuntergrenze)

Von der Gemeinde können auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung bei Finanzgeschäften nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll, z.B. bei einer variablen Verzinsung. Der Floor entspricht spiegelbildlich dem CAP, d.h. unterschreitet der Referenzzins die vereinbarte Zinsuntergrenze, so ist von der Gemeinde als Floor-Verkäufer die Zinsdifferenz, bezogen auf den Nominalbetrag, für die betreffende Zinsperiode nachträglich dem Käufer auszuführen.

3.2.2.3 Collar (Zinskorridor)

Auch ist bei Finanzgeschäften der Gemeinde die Vereinbarung einer Kombination von Floors und Caps möglich, die als Collar bezeichnet wird. In diesen Fällen werden beide Finanzgeschäfte gleichzeitig abgeschlossen und es muss eine Übereinstimmung der beiden Finanzinstrumente hinsichtlich der Laufzeit, des Referenzzinssatzes, und des Bezugsbetrages geben. Durch den Cap soll eine Absicherung gegen steigende Zinsen erreicht und mit dem Floor an Zinssenkungen bei variabel vereinbarten Zinsen profitiert werden.

3.2.3 Forward Rate Agreements (FRAs)

Wenn die Gemeinde z.B. beabsichtigt, im laufenden Haushaltsjahr einen bestehenden Festzinskredit umzuschulden, kann sie bereits im Vorfeld einen Zinssatz für den zukünftigen Zeitraum vereinbaren, zu dem die Umschuldung erfolgt. Solche Forward Rate Agreements (FRAs) sichern ein Zinsniveau ab, ersetzen aber nicht die diesem Geschäft zu Grunde liegende Kreditaufnahme. Wenn sich das Zinsniveau anders entwickelt, sind zwischen den Vertragspartnern Ausgleichsleistungen zu erbringen. Die Gemeinde erhält eine Ausgleichsleistung, wenn das Zinsniveau über der vereinbarten Zinslinie liegt. Sie muss dann selbst eine Ausgleichsleistung zahlen, wenn das Zinsniveau unter der vereinbarten Zinslinie liegt, so dass ihre Zinskosten höchstens dem vereinbarten Zinsniveau entsprechen. Ggf. kann beim Abschluss eines FRAs eine Prämie zu zahlen sein. Damit ist das FRA ein Vertrag, in dem für einen bestimmten Kreditbetrag auf gegenwärtiger Zinsbasis ein bestimmter Zinssatz (FRA-Zins), z.B. 6-Monats-EURIBOR, für eine bestimmte Laufzeit (FRA-Periode) ab einem festgelegten künftigen Zeitpunkt vereinbart wird.

3.2.4 Zinsswaps

Wenn künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht werden, erfolgt dies im Rahmen von Zinsswaps. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen festem und variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i.d.R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z.B. den Euribor o.a. Dazu zwei Beispiele:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarten Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Kommt es zu keinen anfänglichen Zahlungen liegt ein schwebendes Geschäft vor, dass wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit zunächst nicht zu bilanzieren ist. Ggf. kann von der Gemeinde beim Abschluss eines Zinsswaps auch eine Prämie zu zahlen sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Bei Zinsswaps können aber auch ausschließlich variable Zinsverpflichtungen gegeneinander getauscht werden, denn die Zinsswaps werden in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann auch ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Außerdem werden durch diese Finanzgeschäften keine Kapitalforderungen begründet.

3.2.5 Eigenverantwortlicher Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten

3.2.5.1 Allgemeines

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie kann mit diesen Instrumenten nicht die, insbesondere aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren. Die Gemeinde sollte eine Modifizierung dann verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivaten muss immer erhalten bleiben. Ansonsten würden spekulative Finanzinstrumente vorliegen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen.

3.2.5.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u.a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Auch gehört dazu, zusätzlich zum Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung im doppelten Rechnungswesen der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle im Ablauf der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung vorzunehmen. Dabei gilt es, dies als pflichtige Aufgabe anzusehen und das Wissen der Gemeinde über die Chancen und Risiken bzw. Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten ständig weiter zu entwickeln. Eine einmalige Information reicht für eine Anwendung in der örtlichen Praxis der Gemeinde nicht aus.

In Anbetracht des tatsächlichen Einsatzes von Finanzinstrumenten sollte bei Abschluss von Finanzgeschäfte z.B. nicht nur das 4-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen, sondern dies muss Anlass sein, ein vielfältiges Risiko-

management aufzubauen. Wenn nicht bereits ein Konzept von der Gemeinde erstellt worden ist, welche Produkte des Marktes genutzt werden dürfen, gilt es, dies ggf. nachzuholen, aber auch, das vorhandene Konzept zukünftig fortzuschreiben. So wäre z.B. darin festzulegen, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen. Die wirtschaftliche Bedeutung eines örtlichen Zinsrisikomanagements ist so bedeutsam, dass dieses für jede Gemeinde unerlässlich wird. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe innerhalb der Gemeinde und mit den Geschäftspartnern kann dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

3.2.6 Angabe der Zinssicherungsinstrumente im Anhang

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z.B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Diese Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des § 44 Abs. 2 GemHVO NRW. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird. Ggf. ist jedoch später in Einzelfällen bei Vorliegen der Voraussetzungen die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 36 5 GemHVO NRW). Im Anhang sollen zu derartigen Geschäften der Gemeinde die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden. Dabei sollen möglichst die zinsbezogenen Finanzinstrumente von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt dargestellt und dazu wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips die betroffenen Bilanzposten angegeben werden. Soweit Mischformen bestehen, sind diese gesondert anzugeben.

4. Kredittilgung

Die Laufzeit eines Kredites soll sich grundsätzlich an der Lebensdauer des damit finanzierten Investitionsobjektes orientieren. Langfristige Investitionsobjekte sollen möglichst auch durch langfristige Kredite finanziert werden, sofern nicht eine andere Laufzeit aus Gründen des Wirtschaftlichkeitsgebotes angezeigt ist. Der Grundsatz der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW steht einer solchen Orientierung nicht entgegen. Die zu vereinbarende Tilgung kann sich im Regelfall an den erforderlichen Abschreibungen der Investition und an der Leistungskraft der Gemeinde orientieren. Aus Gründen der Haushaltssicherung bedarf es insbesondere bei einer kurzfristigen, aber auch bei einer mittelfristigen Verschuldung einer besonders sorgfältigen Prüfung der Leistungsfähigkeit im Hinblick auf den künftigen Haushaltsausgleich und den Verschuldungsspielraum.

Die Möglichkeit einer außerordentlichen Tilgung sollte sich die Gemeinde bei Bedarf einräumen lassen, wenn für sie z.B. absehbar ist, dass ihr zu einem späteren Zeitpunkt Geldmittel zufließen, die zur Reduzierung der Verschuldung genutzt werden können. Zwar besitzt die Gemeinde aus § 490 BGB ein außerordentliches Kündigungsrecht. Sie wäre in einem solchen Fall aber zum Ersatz des dem Kreditgeber entstehenden Schadens verpflichtet (Vorfälligkeitsentschädigung). Daher gilt es für die Gemeinde, bei jeder einzelnen Kreditausnahme abzuwägen, ob und in welchem Umfang ihr die Möglichkeit einer vorzeitigen Tilgung von Krediten eingeräumt werden soll.

5. Kündigungsrechte

Die Gemeinde muss bei Aufnahme von Krediten sicherstellen, dass sie nicht von Kündigungsrechten ausgeschlossen wird. Sie muss prüfen, inwieweit sie von den ihr im Einzelfall zustehenden Kündigungsrechten nach § 489 BGB Gebrauch machen oder auch auf ein Kündigungsrecht verzichten will. Bei aufgenommenen Darlehen mit einer vertraglichen Festzinsperiode darf jedenfalls kein einseitiges Kündigungsrecht des Kreditgebers vereinbart werden. Für den Kreditgeber sollte i.d.R. ein vorzeitiges Kündigungsrecht ausgeschlossen werden. Abgesehen von Änderungskündigungen zur Neuregelung der Konditionen und für den Fall des Zahlungsverzugs oder sonstiger Vertragsverletzungen sollte der Kredit an die Gemeinde für den Kreditgeber möglichst unkündbar sein.

Außerdem muss bei zinsvariablen Darlehen ein beiderseitiges Kündigungsrecht für den Fall einer Anpassung des Zinssatzes an veränderte Kapitalmarktbedingungen auf einen Zeitraum von drei Monaten in der vertraglichen Vereinbarung beschränkt werden. Bei der Vereinbarung von sog. Zinsgleitklauseln (Anbindung der Zinssätze an bestimmte Sätze, z.B. Diskont, Lombard oder Euribor, hat die Gemeinde eigenverantwortlich eine sorgfältige Prognose der künftigen Zinsentwicklung (Zinsmeinung) vorzunehmen und sollte sich dabei ggf. durch eine spezialisierte Fachberatung unterstützen lassen.

6. Unterrichtungspflichten des Kreditgebers

In den Fällen, in denen die Gemeinde im Darlehensvertrag mit dem Kreditgeber ein fester Zinssatz vereinbart wurde und die Zinsbindung vor der für die Tilgung bestimmten Zeit endet, besteht eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers gegenüber der Gemeinde als Kreditnehmer (vgl. § 492a BGB). Der Kreditgeber hat die Gemeinde vor dem Ende der Zinsbindung darüber zu informieren, ob er zu einer neuen Zinsbindungsabrede bereit ist. Ist dieses gegeben, muss die Unterrichtung des Kreditgebers ein Angebot über den Zinssatz enthalten. Außerdem besteht eine Unterrichtungspflicht des Kreditgebers vor Beendigung eines Kreditvertrages. Der Kreditgeber hat den Kreditnehmer darüber zu unterrichten, ob er zur Fortführung des Darlehensverhältnisses bereit ist. Diese Unterrichtung muss dann die zum Zeitpunkt der Unterrichtung gültigen Pflichtangaben aus § 492 Abs. 1 S. 5 BGB enthalten.

7. Bankrechtliche Kundeneinstufung

Nicht unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330), nach dem die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen künftig verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Dies hat Auswirkungen auf die Bankleistungen, bei denen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten sind. So muss z.B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Kredite für Investitionen und zur Umschuldung):

1.1 Zu Satz 1 (Kredite für Investitionen):

Die Kredite für Gemeinden für Investitionen in Form des Kommunalkredits stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen. Sie können daher nach Arten, nach Kreditgebern, nach ihrer Laufzeit, nach ihrer Rückzahlung, z.B. Festbetragskredit, Ratenkredit, Annuitätenkredit, oder nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in Euro oder in einer Fremdwährung unterschieden werden. Die Gemeinde hat ihre aufgenommenen Kredite in ihrer Bilanz differenziert anzusetzen, so dass die Kredite für Investitionen getrennt nach Kreditgebern, z.B. dem privaten Kreditmarkt, dem öffentlichen Bereich und den eigenen Organisationseinheiten ausgewiesen werden (vgl. § 41 Abs. 4 GemHVO NRW). Ein entsprechender Ausweis der Kredite für Investitionen ist auch entsprechend im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW vorzunehmen.

1.1.1 Kreditaufnahme für Investitionen

Die Gemeinde hat ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Außerdem ist die Haushaltswirtschaft wirtschaftlich, effizient und sparsam zu führen. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde ist daher wesentlich mitbestimmend für die Kreditaufnahme für Investitionen. Für die Finanzierung kommunaler Investitionen sind daher besondere Maßstäbe anzulegen, so dass bei der Aufnahme von Krediten für Investitionen formelle Voraussetzungen, z.B. die Kreditermächtigung in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1c) GO NRW, und materielle haushaltswirtschaftliche Voraussetzungen, z.B. die Subsidiarität der Kreditaufnahme nach § 77 Abs. 3 GO NRW, erfüllt sein müssen.

Die Gemeinde hat daher vor der Annahme von Kreditangeboten zur Finanzierung von Investitionen zu prüfen, welches Angebot ihren finanzwirtschaftlichen Belangen am ehesten entspricht. Auch unterliegt jede Kreditaufnahme der Gemeinde den Voraussetzungen des § 77 Abs. 3 GO NRW. Der in dieser Vorschrift enthaltene Grundsatz der Subsidiarität der Kreditaufnahme gegenüber anderen Finanzierungsmöglichkeiten wird durch zulässige Wirtschaftlichkeitsbewertungen modifiziert. Daher darf die Gemeinde einen Kredit nur zur Deckung eines gegenwärtigen Bedarfs im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung aufnehmen.

1.1.1.1 Begriff der Investitionstätigkeit

Als „Investitionstätigkeit“ wird die Anlage von Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind. Die dazu notwendigen Geldmittel dürfen daher nur zur Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden. Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d.h. der Veränderung des Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die Zahlungen müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z.B. die Anlage von vorhandenen Finanzmittelbeständen (keine Kreditaufnahme für eine Geldanlage) in Wertpapieren oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind und daher zu einem in der Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Nur in diesen Fällen dürfen die Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan der Investitionstätigkeit zugeordnet werden. Wird dagegen kein neues Sachvermögen geschaffen, sind die erbrachten Leistungen vielmehr als „Erhaltungsaufwand bzw. als Unterhaltungsaufwand“ zu qualifizieren. Die Auszahlungen dafür dürfen dann nicht mit Krediten für Investitionen finanziert werden, sondern stellen Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

1.1.1.2 Aktivierte Eigenleistungen der Gemeinde

Wenn die Gemeinde in Einzelfällen die Planung, Bauleitung oder sonstige Maßnahmen einer konkreten Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal oder durch Hilfsbetriebe der Gemeinde, z.B. Bauhof, Fuhrpark u.a., erbringen lässt, dürfen die dadurch entstandenen Aufwendungen der Investitionsmaßnahme zugerechnet werden. Dies geschieht in der Ergebnisrechnung dadurch, dass den für eine einzelne konkrete Investitionsmaßnahme entstandenen Aufwendungen in entsprechender Höhe Erträge unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüber gestellt werden. Die Zurechnung verändert daher nicht die bei der Gemeinde tatsächlich entstandenen Aufwendungen, die weiterhin entsprechend ihrer Entstehung in der Ergebnisrechnung nachgewiesen werden. Zu beachten ist dabei, dass durch die Zurechnung bzw. die Klassifizierung von aktivierten Eigenleistungen kein zusätzlicher Zahlungsbedarf entsteht. Auch werden durch die Zurechnung die zu leistenden Personal- und/oder Sach- und Dienstleistungen nicht zu Auszahlungen für die Investitionstätigkeit. Die Zurechnung bzw. die Aktivierung von Eigenleistungen löst daher keinen Veränderungsbedarf für die in der Haushaltssatzung festgesetzten Kreditermächtigung aus.

1.1.1.3 Aktivierte Zuwendungen der Gemeinde

Durch die Gemeinde gewährte Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsförderungsmaßnahmen) werden im NKF wie Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn bestimmte Voraussetzungen, z.B. die Aktivierbarkeit, erfüllt sind. Daher ist die gesonderte Nennung dieses Begriffes entbehrlich geworden und in § 86 GO NRW nicht mehr enthalten. Von der Gemeinde gezahlte Zuwendungen für Investitionen Dritter sind immer dann unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes wird und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird. Die geleisteten Zuwendungen der Gemeinde können auch dann der Investitionstätigkeit zugeordnet werden, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine sachliche und zeitliche (mehrjährige) Verpflichtung auferlegt hat (Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). In diesem Fall besteht grundsätzlich eine Aktivierbarkeit in der gemeindlichen Bilanz. Die so geleisteten Zuwendungen sind dann unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen und periodengerecht abzugrenzen. Andernfalls stellen die ausgezahlten Zuwendungen der Gemeinde für diese Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung auszuweisen sind.

1.1.1.4 Haushaltsermächtigung für die Aufnahme von Krediten für Investitionen

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen sind mit ihrem Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung als Kreditermächtigung festzusetzen (vgl. § 78 Abs. 2 Buchstabe c) GO NRW). Dies ist erforderlich, weil die Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus der Finanzierungstätigkeit des Haushaltsjahres als nicht ausreichend zu bewerten ist, um Fremdkapital im vorgesehenen Umfang für die Anschaffung von Vermögensgegenständen der Gemeinde aufzunehmen. Mit dieser Festsetzung ist jedoch nicht unmittelbar eine Ermächtigung zur Aufnahme der einzelnen Kredite verbunden (vgl. § 86 GO NRW).

1.1.1.5 Aufnahme von Krediten nicht für eine Kapitalanlage (Geldanlage)

Die Charakterisierung der Investitionstätigkeit der Gemeinde lässt nicht den Schluss zu, dass die Gemeinde eine Kapitalanlage (Geldanlage) mit Krediten nach § 86 GO NRW finanzieren darf. Die Veranschlagung der Zahlungen für den Erwerb einer Kapitalanlage wird zwar in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit erfasst, in diesen Fällen kann jedoch nicht von einer Bedarfsdeckung der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen immer eine Voraussetzung ist, ausgegangen werden. Auch stehen der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital, und damit auch durch Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW entgegen. Die darin zwar enthaltene grundsätzliche Erlaubnis für die Gemeinde einen Kredite aufzunehmen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, lässt sich jedoch wegen des fehlenden Erfordernis der Bedarfsdeckung nicht auf eine gemeindliche Geldanlage übertragen. Außerdem steht auch das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW der Finanzierung einer gemeindlichen Kapitalanlage durch Fremdkapital entgegen.

Eine Geldanlage der Gemeinde setzt daher immer voraus, dass eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital dafür aufgenommen wird. Der Beschaffung von Fremdkapital für den Kauf einer Kapitalanlage steht i.d.R. auch der künftige Verwendungszweck einer Geldanlage entgegen, wenn diese dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Auch durch diesen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine Kreditaufnahme. Diese Voraussetzungen bedingen, dass eine Kapitalanlage durch die Gemeinde nur aus ihren eigenen frei verfügbaren Finanzmitteln erworben werden darf, denn ein Erwerb ist nicht zu Lasten einer weiteren Verschuldung möglich. Bei keinen frei verfügbaren Finanzmitteln erfordert dies, dass zuerst eine Haushaltskonsolidierung stattfinden muss, durch die u.a. auch eine bessere Liquiditätssituation der Gemeinde erreicht wird.

1.2 Zu Satz 1 (Kredite zur Umschuldung):

Durch eine alleinige Festlegung in dieser Vorschrift auf die Aufnahme von Krediten für Investitionen wäre eine Aufnahme von Krediten für eine außerordentliche Tilgung bestehender Kredite (Umschuldung) nicht zulässig. Da aber durch die Vorschrift nur eine Kreditaufnahme für die ordentliche Tilgung von Schulden ausgeschlossen werden soll, enthält die Vorschrift eine ausdrückliche Regelung, dass eine Kreditaufnahme auch zum Zwecke der Umschuldung von Krediten erfolgen darf (außerordentliche Schuldentilgung). Diese Möglichkeit steht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Vorgabe, dass Kredite nur für Investitionen aufgenommen werden dürfen. Daher bedeutet eine Umschuldung im Sinne dieser Vorschrift, die Ablösung eines Kredites für Investitionen durch die Aufnahme eines neuen Kredites für Investitionen. Im Einzelfall kann auch ein bestehender Kredit zur Liquiditätssicherung in einen Kredit für Investitionen umgewandelt werden, wenn zuvor der Kredit zur Liquiditätssicherung ausschließlich zur vorübergehenden Finanzierung einer Investition aufgenommen worden ist, weil z.B. ein günstiges Kreditangebot bestand und die Kreditermächtigung auch im Folgejahr noch gilt.

Durch eine Umschuldung wird i.d.R. nicht das Volumen der Verbindlichkeiten der Gemeinde verändert, sondern es werden lediglich die Kreditkonditionen angepasst. Unter Beachtung der Grundsätze der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit nach § 75 Abs. 1 GO NRW kann insbesondere dann eine Umschuldung in Betracht kommen, wenn die Konditionen für die Gemeinde günstiger sind, als die des abzulösenden Kredites für Investitionen. Die Gemeinde kann im Rahmen der Umschuldung einen neuen Vertrag mit dem Kreditgeber abschließen, sie kann aber auch den Kreditgeber wechseln. Jedoch kommt bei einer Umschuldung keine Verlängerung der Laufzeit des Kredites in Betracht.

1.3 Zu Satz 2 (Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit):

1.3.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift müssen die mit der Aufnahme von Krediten übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Der Einhaltung der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde kommt damit bei der Finanzierung von Investitionen durch Kredite eine herausgehobene Bedeutung zu. Die gemeindliche Haushaltswirtschaft muss deshalb über soviel Finanzspielraum verfügen, dass der aus der Kreditaufnahme neu hinzukommende Schuldendienst nicht zur Einschränkung bei der gemeindlichen Aufgabenerfüllung führen wird. Daran knüpft der Haushaltsgrundsatz in § 75 Abs. 7 GO NRW an, der eine Überschuldung der Gemeinde verbietet.

1.3.2 Kreditaufnahme und Grundsatz der Gesamtdeckung

Wenn in einem Haushaltsjahr mehrere Investitionen oder Investitionsmaßnahmen vorgesehen sind, kann ein Kredit nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung (vgl. § 20 GemHVO NRW) nicht einer bestimmten Maßnahme zugerechnet werden. Gleichwohl soll an dem Grundsatz festgehalten werden, dass langfristig nutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde auch langfristig finanziert werden. Bei der Aufnahme eines kurzfristigen Kredites, dessen spätere Umwandlung in einen langfristigen Kredit beabsichtigt ist, ist eine entsprechende Zusage des Kreditinstitutes für ein anschließendes Finanzierungsangebot (dem Grunde nach) unumgänglich.

1.3.3 Kreditaufnahme und Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit

Ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann und damit ggf. zur Verminderung einer Kreditaufnahme für Investitionen beiträgt, muss auch unter Berücksichtigung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückzahlungsverpflichtungen für Kredite, insbesondere der Kredite zur Liquiditätssicherung, in eigener Verantwortung der Gemeinde bewertet und entschieden werden. In diese Abwägung sind die Verpflichtungen der Gemeinde zur Sicherstellung ihrer Liquidität (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW) und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Abs. 1 GO NRW) sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW einzubeziehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erfüllung einer

rechtlichen Verpflichtung, die z.B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstehen kann, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit, z.B. für Investitionen, vorgeht. Das Ergebnis aus einer solchen Abwägung wird dann durch die örtliche Zusammenführung der Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Haushaltsplan aufgezeigt.

1.3.5 Ermittlung der zulässigen Kreditermächtigung

Das nachfolgende Schema soll die Ermittlung der zulässigen Kreditermächtigung unterstützen und einen Einstieg bieten, damit im Einzelfall unter Beachtung der §§ 75, 77 und 86 GO NRW und des § 20 GemHVO NRW sowie unter Einbeziehung der Bedürfnisse der örtlichen Haushaltswirtschaft die Zulässigkeit der Kreditaufnahme für Investitionen beurteilt werden kann.

Kreditbedarf für Investitionen	
Zahlungsart	Ansatz
1. Auszug aus dem Finanzplan:	
Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Überschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen	
+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen	
+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen	
+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten	
+ Sonstige Investitionseinzahlungen	
= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden	
- Auszahlungen für Baumaßnahmen	
- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen	
- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen	
- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen	
- Sonstige Investitionsauszahlungen	
= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
= Saldo aus Investitionstätigkeit	
2. Ermittlung des Kreditbedarfs für Investitionen:	
Möglicher Kreditbedarf nach § 86 GO NRW (bei negativem Saldo aus Investitionstätigkeit)	
Zu berücksichtigen (abzuziehen) sind u.a.	
- Überschuss aus lfd. Verwaltungstätigkeit (soweit nicht zur Tilgung von Krediten)	
- Rückflüsse aus Darlehensgewährungen (soweit nicht zur Tilgung von Krediten)	
- ...	
Zu berücksichtigen (hinzuzurechnen) sind u.a.	
- bei Fehlbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit: Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (wenn keine Kreditaufnahme zur Liquiditätssicherung)	
- ...	
- ...	
(§ 77 Abs. 3 GO NRW beachten: Ist eine andere Finanzierung möglich oder ggf. wirtschaftlich unzweckmäßig)	
Nicht kreditfähig und nicht einzubeziehen: Kauf von Kapitalanlagen als Geldanlage. Die dafür benötigten Finanzmittel dürfen nicht durch Kredite beschafft werden.	
Ermittelter Kreditbedarf	
Übernahme als Höhe der Kreditermächtigung	

Abbildung 23 „Ermittlung des Kreditbedarfs“

Im Rahmen des jährlichen Haushalt der Gemeinde muss nachvollziehbar sein, ob die Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme vorliegen und eingehalten worden sind und die in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1c GO NRW festgesetzte Kreditermächtigung im zulässigen Rahmen liegt. Dies ist nicht nur von der Gemeinde zu prüfen, sondern ist auch Gegenstand der aufsichtsrechtlichen Tätigkeit im Rahmen der Anzeige der gemeindlichen Haushaltssatzung mit ihren Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Geltungsdauer der Kreditermächtigung):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift sieht einen fest bestimmten Zeitraum für die Geltungsdauer der in der gemeindlichen Haushaltssatzung festgesetzten Kreditermächtigung vor (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW). Danach gilt diese bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung. Diese Zweijährigkeit der Geltungsdauer der Kreditermächtigung stellt neben dem Grundsatz der Gesamtdeckung, eine Maßnahme dar, durch die die Durchführung der Investitionen der Gemeinde flexibler gestaltet worden ist. Die Geltungsdauer der Kreditermächtigung stimmt mit der Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Abs. 2 GO NRW) überein, weil beider Ermächtigungen nur die Investitionsmaßnahmen der Gemeinde betreffen.

2.2 Übertragung der Kreditermächtigung

Außerdem steht die Übertragung der Kreditermächtigung in einem Zusammenhang mit der Möglichkeit der Übertragbarkeit von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW. Nach dem Absatz 2 dieser Vorschrift bleiben Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar. Die Finanzierung der gemeindlichen Investitionen auf dieser Basis erfordert, dass auch die entsprechenden Finanzmittel verfügbar sind, zu denen auch die Einzahlungen aus den Krediten für Investitionen gehören. Daher ist es sachgerecht, die Ermächtigung des Rates, Kredite für geplante Investitionen oder für die Fortsetzung von Investitionen über das jeweilige Haushaltsjahr hinaus noch zu nutzen, wenn diese noch nicht in voller Höhe benötigt wurde, aber für das Folgejahr bereits ein Bedarf erkennbar ist. Nimmt die Gemeinde im Rahmen der Übertragung der Kreditermächtigung einen Kredit für Investitionen auf, ist dieser nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW) anzurechnen.

2.3 Vorfinanzierung einer Investitionsmaßnahme

Die zweijährige gesetzliche Geltungsdauer ermöglicht aber auch der Gemeinde, bei einer ausreichenden Liquiditätslage eine Investitionsmaßnahme mit eigenen Mitteln vorzufinanzieren oder ggf. auch zuerst mit Krediten zu Liquiditätssicherung vorzufinanzieren und dann im Folgejahr des Haushaltsjahres eine solche gemeindliche Vorfinanzierung durch einen langfristigen Kredit für Investitionen abzulösen. Nimmt die Gemeinde im Rahmen dieser Vorfinanzierung einen Kredit für Investitionen auf, ist dieser i.d.R. nicht auf die in der Haushaltssatzung für das laufende Haushaltsjahr festgesetzte Kreditermächtigung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW) anzurechnen. Dies gilt auch, für eine entsprechende Kreditaufnahme im zweiten Folgejahr des Haushaltsjahres, wenn die für dieses Folgejahr erforderliche Haushaltssatzung noch nicht bekannt gemacht worden ist. Dies setzt aber immer voraus, dass die Kreditermächtigung des ursprünglichen Haushaltsjahres noch nicht vollständig in Anspruch genommen worden ist.

2.4 Information des Rates über die übertragene Kreditermächtigung

In den Fällen, in denen die in der Haushaltssatzung festgesetzte Kreditermächtigung nicht in vollem Umfang im angelaufenen Haushaltsjahr in Anspruch genommen worden ist, sollte auch der Rat - wie bei anderen Übertragungen ins nächste Haushaltsjahr - frühzeitig darüber informiert werden. Es bietet sich dafür an, in der dem Rat vorzulegenden Übersicht über die übertragenen Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 22 Abs. 4 GemHVO) auch das Volumen der übertragenen Kreditermächtigung anzugeben, deren Inanspruchnahme aber im Folgejahr vorgesehen ist.

3. Zu Absatz 3 (Genehmigungsbedarf beim Vorliegen einer gesamtwirtschaftlichen Störung):

Die Aufnahme einzelner Kredite bedarf der Genehmigung der Aufsichtsbehörde, sobald die Kreditaufnahme nach § 19 des Gesetzes zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft beschränkt worden ist. Die Einzelgenehmigung kann nach Maßgabe der Kreditbeschränkungen versagt werden, denn unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten ist auch eine Steuerung der Kreditaufnahmen der Gemeinden unerlässlich. Die Schuldenwirtschaft der Gemeinden hat wegen des erheblichen Volumens sowie wegen der Bedeutung der Investitionspolitik unmittelbare Auswirkungen in konjunkturpolitischer Hinsicht. Über Kreditaufnahmen der Gemeinden kann zu mindestens regional Einfluss auf die wirtschaftliche Entwicklung genommen werden. Ob eine gesamtwirtschaftliche Störung in einem Land auch gleichzeitig eine gesamtwirtschaftliche Störung für die Gemeinden darstellt, ist von vielen Faktoren abhängig und bedarf einer Betrachtung und Feststellung im Einzelfall.

4. Zu Absatz 4 (Kreditähnliche Rechtsgeschäfte):

4.1 Allgemeines

Neben der Aufnahme von Krediten wird die Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch durch den Abschluss kreditähnlicher Rechtsgeschäfte belastet. Das kreditähnliche Rechtsgeschäft begründet eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde, die einer Kreditaufnahme wirtschaftlich gleichkommt. Für die Beurteilung, ob ein kreditähnliches Rechtsgeschäft vorliegt, kommt es auf die Prüfung des Einzelfalls an. Entscheidend ist nicht die formale Bezeichnung und Einordnung des Geschäftes, sondern dessen wirtschaftliche Auswirkungen. Beispiele kreditähnlicher Rechtsgeschäfte sind Leasinggeschäfte, atypische langfristige Mietverträge ohne Kündigungsmöglichkeiten bzw. Nutzungsüberlassungsverträge für Gebäude auf gemeindeeigenen Grundstücken, periodenübergreifende Stundungsabreden, aber auch Leibrentenverträge, Ratenkaufmodelle oder ÖPP-Projekte der Gemeinden - etwa mit kombinierten kreditähnlichen Vertragselementen. Die sind typischerweise jene Rechtsgeschäfte, in denen die Gemeinde langfristige Leistungsverpflichtungen mit erheblichen wirtschaftlichen Belastungen eingeht, zu denen zinsbezogene Derivatgeschäfte jedoch nicht gehören. Solche Rechtsgeschäfte stellen keine Kreditgeschäfte im Sinne des Absatzes 1 dar und fließen nicht in den Gesamtbetrag der von der Gemeinde vorgesehenen Kredite für Investitionen ein.

4.2 Anzeigepflicht

Wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte bedarf es einer Anzeige an die Aufsichtsbehörde. Entscheidend dafür ist, dass ein solches Rechtsgeschäft nach den Umständen des Einzelfalls bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu dem gleichen haushaltsmäßigen Erfolg führen würde wie die Aufnahme eines Kredites entsprechend der in der Haushaltssatzung enthaltenen Ermächtigung und damit ggf. eine sonst nicht zulässige Kreditaufnahme ermöglicht würde. Die Entscheidung über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, ist der Aufsichtsbehörde daher unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. Diese Regelung dient dem Schutz der Gemeinde, um eine Gefährdung ihrer Haushaltswirtschaft oder riskante oder unwirtschaftliche Rechtsgeschäfte mit Dritten auszuschließen. Unter die Anzeigepflicht fallen auch spätere Änderungen der angezeigten Zahlungsverpflichtungen, wenn sie zu einer höheren Belastung der Gemeinde führen. In der Anzeige sind jeweils die tatsächlichen Verhältnisse und die finanziellen Auswirkungen im Rahmen eines Wirtschaftlichkeitsvergleiches darzustellen und auf Verlangen durch Vorlage der vertraglichen Abmachungen zu belegen. Die Monatsfrist ist dabei keine Ausschlussfrist für aufsichtsbehördliches Handeln. Von der Anzeigepflicht ausgenommen sind Rechtsgeschäfte, die als Geschäfte der laufenden Verwaltung nach § 41 Abs. 3 S. 1 GO NRW gelten und abgeschlossen werden.

4.3 Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte

Zur Gewährleistung einer geordneten Haushaltswirtschaft hat die Gemeinde ihre aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften bestehenden Finanzierungsverpflichtungen im Haushaltsplan vollständig darzustellen. Dazu ist im Vorbericht zum Haushaltsplan (§ 7 GemHVO NRW) auszuführen, wie hoch die Belastungen aus kreditähnlichen

Rechtsgeschäften, z.B. aus Immobilien-Leasing, in den folgenden Jahren sein werden. Entsprechendes gilt für den Jahresabschluss, dem eine Übersicht über den Stand der Verpflichtungen zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres beizufügen ist. In dieser Übersicht ist auch der Stand der Verpflichtungen aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, darzustellen.

4.4 Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing

Nicht nur die Aufnahme von Krediten, auch die Verpflichtungen aus einem ÖPP/Leasing-Projekt bedeuten eine dauerhafte Belastung des kommunalen Haushalts. Sie dürfen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht gefährden. Die Gemeinde muss deshalb auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen Maßstäbe anlegen wie für eine Kreditaufnahme. Die Bilanzierung eines Leasingobjektes findet i.d.R. beim Leasinggeber statt. In solchen Fällen ist der Leasingvertrag für die Gemeinde kündbar, die Gemeinde nur zur Zahlung einer Leasingrate verpflichtet und ggf. besteht eine Verlängerungsoption, so dass bei der Gemeinde nur Aufwand entsteht. Wenn es sich dagegen um ein Objekt nach den Wünschen der Gemeinde handelt, die Gemeinde die wirtschaftlichen Risiken und Lasten auf eigene Rechnung trägt, die Dauer der Mietzeit der voraussichtlichen Nutzungsdauer entspricht und die Leasingraten insgesamt die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Objektes decken, ist das Leasingobjekt bei der Gemeinde zu aktivieren. Die Leasingraten stellen in einem solchen Fall Verbindlichkeiten der Gemeinde dar.

Bei ÖPP-Projekten, die in unterschiedlichen Modellen, z.B. Erwerbermodell oder Inhabermodell, realisiert werden, ist die haushaltsmäßige Behandlung und wirtschaftliche Zuordnung von Vermögensgegenständen abhängig von der örtlichen Ausgestaltung des ÖPP-Projektes im Einzelfall. Eine generelle Festlegung kann deshalb zu solchen Projekten nicht getroffen werden.

5. Zu Absatz 5 (Bestellung von Sicherheiten in der gemeindlichen Kreditwirtschaft):

Die Gemeinde darf zur Sicherung des Kredits keine Sicherheiten bestellen, denn es entspricht dem Wesen des Kommunalkredits, dass er ohne Bestellung besonderer Sicherheiten gewährt wird. Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Gemeinde mit ihrem gesamten Vermögen und ihren gesamten Erträgen haftet und es kein Insolvenzverfahren über das Vermögen der Gemeinde gibt (vgl. § 128 Abs. 2 GO NRW). Das Verbot in dieser Vorschrift bezieht sich auf die gesamte Kreditwirtschaft der Gemeinde. Dadurch wird die Bestellung von Sicherheiten für Kredite für Investitionen (vgl. § 86 Abs. 1 GO NRW), für Kredite zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW) sowie für kreditähnliche Rechtsgeschäfte (vgl. § 86 Abs. 4 GO NRW) erfasst. Unter das Verbot fallen aber auch alle Formen der Bestellung von Sicherheiten, insbesondere die Bestellung dinglicher Sicherheiten oder die Bestellung von Pfandrechten. Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot verstoßen, sind nach § 130 Abs. 2 GO NRW nichtig. Die Ausnahmeregelung, dass die Aufsichtsbehörde Ausnahmen zulassen, wenn die Bestellung von Sicherheiten der Verkehrsübung entspricht, stellt es in das pflichtgemäße Ermessen der Aufsichtsbehörde, ob sie eine Ausnahme vom Verbot des Satzes 1 zulassen will. Der Verkehrsübung entspricht die Bestellung einer Sicherheit, wenn diese im Geschäftsverkehr, unter Berücksichtigung der besonderen Stellung der Gemeinden im Kreditgeschäft, üblich ist, z.B. der Gläubiger aus Rechtsgründen auf die Bestellung einer dinglichen Sicherheit bestehen muss. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, so ist die Aufsichtsbehörde verpflichtet, die Zulassung einer Ausnahme zu verweigern.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen wird auf die Runderlasse des Innenministeriums über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Geldanlage) vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641), über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652) und über einen Liquiditätsverbund (Cashpooling) im kommunalen Bereich vom 11.06.2008 sowie auf die haushaltsrechtliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 87

Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

(1) ¹Die Gemeinde darf keine Sicherheiten zugunsten Dritter bestellen. ²Die Aufsichtsbehörde kann Ausnahmen zulassen.

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

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

Erläuterungen zu § 87:

I. Allgemeines

1. Inhalt der Vorschrift

Mit der Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen, ohne dass der Bestellung i.d.R. eine entsprechende Gegenleistung gegenüber steht. Durch solche Rechtsgeschäfte tritt die Gemeinde in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten ein, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten zu Gunsten Dritter. Das generelle Verbot einer Bestellung von Sicherheiten soll daher verhindern, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für fremde Interessen erhält. Jedoch wird bereits in der Vorschrift das generelle Verbot durch die Regelungen in den Absätzen 2 und 3 modifiziert. Außerdem ist zugelassen worden, dass die Aufsichtsbehörde Ausnahmen von diesem Verbot zulassen kann (vgl. Absatz 1 Satz 1). Andererseits sind nach § 130 Abs. 2 GO NRW die Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die gegen das Verbot verstoßen, nichtig.

Unter den Begriff „Bestellung von Sicherheiten“ fallen alle Rechtsgeschäfte der Gemeinde, die der Sicherung von fremden Verbindlichkeiten dienen. Dazu gehören die Sicherheitsleistung nach den §§ 232 ff. BGB, die dinglichen Sicherheiten im Sinne der §§ 1204 ff. BGB, aber auch die Sicherungsübereignung. Eine Sicherheitsleistung kann dabei z.B. durch eine Hinterlegung von Geld oder Wertgegenständen, Bestellung einer Grundschuld und ähnlichem erfolgen.

2. Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde

2.1 Allgemeines

Mit der Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen. Damit der gemeindliche Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt und die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zutreffend beurteilt werden kann, müssen im gemeindlichen Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW die bestehenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde offen gelegt bzw. nachvollziehbar dargestellt werden. Die notwendige Transparenz für die Öffentlichkeit wird insbesondere dadurch geschaffen, dass die gemeindlichen Haftungsverhältnisse dort gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages auszuweisen sind. Wenn nach den örtlichen Gegebenheiten und unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze die Haftungsverhältnisse der Gemeinde den Status von Rückstellungen oder Verbindlichkeiten erreicht haben, sind sie in der gemeindlichen Bilanz auch unter diesen Bilanzposten anzusetzen und nicht mehr nachrichtlich im Verbindlichkeitspiegel anzugeben. Der Ausweis der gemeindlichen Haftungsverhältnisse liegt im Interesse der Adressaten des Jahresabschlusses sollte auch unter Berücksichtigung der örtlichen Bedeutung erfolgen.

Wie im handelsrechtlichen Sinne unterscheiden sich auch im NKF die Haftungsverhältnisse der Gemeinde von ihren Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ist der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich, ist eine Passivierung in der gemeindlichen Bilanz geboten. Für eine solche Prüfung sind Angaben und Erläuterungen zu übernommenen Bürgschaften, bestellten Sicherheiten, z.B. Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie zu Gewährverträgen heranzuziehen.

2.2 Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz oder im Verbindlichkeitspiegel hat mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Abschlussstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung der Gemeinde auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer übernommenen Ausfallbürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe dafür herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Bei von der übernommenen oder einbehaltenen Sicherungsgut richtet sich die Betragsangabe nach der Höhe der bestehenden Haftung der Gemeinde und nicht nach dem Wert des (vorhandenem) Sicherungsgutes.

Im Fall einer inzwischen eingetretenen Heranziehung der Gemeinde aus der Übernahme der Haftung für die in diesem Umfang eine Verbindlichkeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist (Teilpassivierung des Haftungsrisikos) ist im Verbindlichkeitspiegel lediglich noch das nicht zu passivierte Haftungsvolumen anzugeben. In solchen Fällen ist aus Transparenzgründen und zur Nachvollziehbarkeit der gemeindlichen Haftungsverhältnisse ein Zusammenhang zwischen dem passivierungspflichtigen Teil und den Angaben im Verbindlichkeitspiegel herzustellen und zu erläutern. Es soll durch eine solche Offenlegung den Interessen der Adressaten des gemeindlichen Jahresabschluss ausreichend Rechnung getragen werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bestellung von Sicherheiten):

1.1 Zu Satz 1 (Verbot der Bestellung von Sicherheiten):

Dem Verbot dieser Vorschrift liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter die Übernahme des wirtschaftlichen Risikos für fremde Interessen bedeutet. Dieses Risiko wird dadurch deutlicher, dass die Sicherheiten, die ein Dritter seinen Geschäftspartner bietet, nicht als ausreichend angesehen werden, so dass der Dritte eine Sicherheitsleistung der Gemeinde verlangt. Für die Gemeinde steht ihrer Sicherheitsleistung in der Regel keine unmittelbare Gegenleistung oder ein vermögensmäßiger Zuwachs gegenüber. Aus Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten und zur Sicherung der künftigen Haushaltswirtschaft, aber auch um auszuschließen, dass die Gemeinde die Stellung eines Garanten für Dritte einnimmt, enthält die Gemeindeordnung ein generelles Verbot der Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter.

Wenn Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten bestehen, z.B. Grundpfandrechte, Pfandbestellungen an beweglichen Sachen und Rechten, Sicherungsabtretungen von Forderungen und sonstigen Rechten u.a., müssen diese im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW gesondert angegeben werden. Der dabei anzugebende Betrag wird nicht durch den Wert des Sicherungsgutes, sondern durch die Höhe der Haftung der Gemeinde bestimmt.

1.2 Zu Satz 2 (Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten):

1.2.1 Allgemeines

Das Verbot der Bestellung von Sicherheiten wird durch Satz 2 modifiziert, denn die Aufsichtsbehörde kann im Einzelfall eine Ausnahme von dem Verbot in Satz 1 zulassen. Die Aufsichtsbehörde hat die ihr angezeigten

Sicherheitsleistungen bzw. Gewährleistungen für Dritte, für die von der Gemeinde die Zulassung einer Ausnahme erbeten wird, nach eigenem Ermessen zu beurteilen. Die Gemeinde muss aber vor ihrem Begehren versucht haben, das Risiko für ihre Haushaltswirtschaft möglichst gering zu halten und dies in ihrer Anzeige auch darlegen. Auch muss ein dringendes Interesse der Gemeinde vorliegen, dem sonst nicht Rechnung getragen werden kann. Die Bestellung der Sicherheit muss zudem im Rahmen der Aufgaben der Gemeinde liegen. Insbesondere muss bei einem erheblichen Wert der Sicherheit das damit verbundene Risiko für die Gemeinde im tragbaren Rahmen liegen.

Der Zulassung einer Ausnahme nach dieser Vorschrift bedarf es z.B. nicht, wenn ein sonstiges Rechtsgeschäft der Gemeinde die Übernahme einer Sicherheit für Dritte beinhaltet, z.B. der Erwerb eines mit einer Hypothek belasteten Grundstückes. In diesem Fall entsteht kein Rechtsgeschäft der Gemeinde über die Bestellung einer Sicherheit, sondern nur über den Erwerb eines belasteten Grundstückes, z.B. im Wege der Zwangsversteigerung. Gleichwohl muss auch in einem solchen Fall bei der Gemeinde die Haushaltsverträglichkeit des Erwerbsgeschäftes gegeben sein, insbesondere aber auch die Prüfung einschließen, welche mögliche Belastungen auf die Gemeinde auf Grund des Vermögenserwerbs zu kommen und ob sie diese tragen will.

1.2.2 Verordnung über Ausnahmen vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten

Als generelle Ausnahme wurde durch eine Rechtsverordnung des Innenministeriums vom 27.11.1996 zugelassen, dass gemeindeeigene Grundstücke mit ihrer Veräußerung zur Finanzierung des Kaufpreises mit Grundpfandrechten belastet werden können, ohne dass es der aufsichtsbehördlichen Zulassung einer Ausnahme von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter bedarf. Danach dürfen gemeindeeigene Grundstücke oder Erbbaurechte bei ihrer Veräußerung zur Finanzierung des Kaufpreises mit Grundpfandrechten belastet werden, ohne dass es der aufsichtsbehördlichen Zulassung einer Ausnahme von dem Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter gemäß § 87 Abs. 1 der Gemeindeordnung bedarf. Voraussetzung ist dabei, dass der Kaufpreis unmittelbar an die Gemeinde oder auf ein Notaranderkonto gezahlt wird und der Grundpfandrechtsgläubiger hierfür unwiderruflich einsteht und der Erwerber die Kosten trägt (vgl. § 1 der „Verordnung über Ausnahmen vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch Gemeinden“ - GV. NRW. 1996 S. 519; SGV. NRW. 640). Etwaige Vertragsentwürfe der Gemeinde, die solche Bestimmungen enthalten, hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde spätestens einen Monat vor dem rechtsverbindlichen Vertragsabschluss anzuzeigen (vgl. § 2 der Verordnung).

2. Zu Absatz 2 (Übernahme von Bürgschaften und von Verpflichtungen aus Gewährverträgen):

2.1 Zu Satz 1 (Übernahme nur im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung):

Die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen bedeutet immer ein Risiko für die Gemeinde. Daher kommen für die Gemeinde derartige Rechtsgeschäfte nur in Betracht, wenn das Risiko haushaltswirtschaftlich tragbar ist und die Übernahme im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung liegt. Zudem bedarf es einer Beteiligung der Entscheidung der Aufsichtsbehörde bei der Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde.

2.1.1 Übernahme von Bürgschaften

Die Vorschrift stellt die Übernahme von Bürgschaften durch die Gemeinde von dem Verbot des Absatzes 1 frei, wenn die Gemeinde diese im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. In diesen Fällen wird die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde jedoch zugleich der Anzeigepflicht an ihre Aufsichtsbehörde unterworfen. Die Festlegung, dass die Übernahme von Bürgschaften nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinden ein Risiko für Dritte nur dann übernehmen, wenn wegen ihrer Aufgabenerfüllung ein unmittelbares eigenes Interesse besteht.

Durch einen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, für die Erfüllung bestimmter Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen. Der Gegenstand des schriftlichen

Bürgschaftsvertrages darf in den Fällen, in denen eine Gemeinde eine Bürgschaft übernimmt, nur eine modifizierte Ausfallbürgschaft mit Einredeverzicht und keine selbstschuldnerische Bürgschaft sein. Ob darüber hinaus wegen des Risikos für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde weitere Einschränkungen im Rahmen einer Bürgschaftsübernahme gelten müssen, muss der Beurteilung im Einzelfall überlassen bleiben. Für den Nachweis der Verpflichtungen aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich.

Bei der Übernahme von Bürgschaften zu Gunsten von Betrieben, die von der Gemeinde errichtet oder an denen die Gemeinde beteiligt ist, soll die Bürgschaft i.d.R. nur entsprechend dem gemeindlichen Anteil übernommen werden. Besteht z.B. keine Beteiligung an einem Betrieb als Unternehmen oder Einrichtung nach dem privaten Recht (vgl. § 107 GO NRW), darf die Gemeinde zu Gunsten eines solchen Betriebes keine Bürgschaften übernehmen.

2.1.2 Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen

Die Vorschrift stellt die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen, die ein anderes Rechtsverhältnis als die Bürgschaften darstellen, obwohl sie mit diesen verwandt sind, von dem Verbot des Absatzes 1 frei, wenn die Gemeinde diese im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben übernehmen will. In diesen Fällen wird die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde jedoch zugleich der Anzeigepflicht an ihre Aufsichtsbehörde unterworfen. Die Festlegung, dass die Übernahme von Verpflichtungen aus Gewährverträgen nur im Rahmen der Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zulässig ist, soll dazu beitragen, dass die Gemeinden ein Risiko für Dritte nur dann übernehmen, wenn wegen ihrer Aufgabenerfüllung ein unmittelbares eigenes Interesse besteht.

In einem Gewährvertrag oder Garantievertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Schuldner, für einen Erfolg einzustehen oder die Gewähr für einen künftigen, noch nicht entstandenen Schaden zu übernehmen, der dem Anderen aus einem Vorgang erwächst. Der Schuldner ist im Falle der Gewährleistung verpflichtet, den Gläubiger so zu stellen, als ob der mögliche Erfolg eingetreten oder ein Schaden nicht entstanden wäre. Zu diesen Rechtsverhältnissen gehören die Haftungsübernahme, die Patronatserklärung, die Erwerbsverpflichtung, die Garantieverprechen, deren Umfang unter der Zugrundelegung ungünstiger Umstände zu bestimmen ist.

2.2 Zu Satz 2 (Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde):

Nach der Vorschrift hat die Gemeinde die Entscheidung zur Übernahme von Bürgschaften oder von Verpflichtungen aus einem Gewährvertrag ihrer Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen. Dies ist notwendig, denn der Eingang solcher Verpflichtungen durch die Gemeinde bedarf weder einer Festsetzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung noch einer Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde. Wegen der aus solchen Verträgen möglicherweise entstehenden finanziellen Verpflichtungen, die bei einer Inanspruchnahme der Gemeinde aus Bürgschafts- oder Gewährverträgen ggf. erhebliche Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft haben können, ist die gesetzliche Festlegung einer vorherigen Anzeigepflicht geboten und sachgerecht.

2.3 Bürgschaften der Gemeinde im Hinblick auf das europäische Beihilferecht

2.3.1 Allgemeines

Gemäß Artikel 87 des EG-Vertrages sind auch aus gemeindlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Gemeinsamen Markt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Unter Beihilfen versteht das europäische Wettbewerbsrecht dabei auch alle von der Gemeinde gewährte Vorteile, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat. Aus gemeindlichen Mitteln gewährte Bürgschaften und Garantien stellen eine der Kontrolle der Kommission unterliegende Beihilfe für den Darlehensnehmer dar, soweit sie ihn in die Lage ver-

setzen, ein Darlehen zu erhalten, ihm den Vorteil eines günstigeren Darlehens verschaffen, ihm die Leistung anderer Sicherheiten ersparen oder sie ihm "kostenlos" ohne angemessene Risikoprämie bewilligt werden.

2.3.2 Bürgschaften nicht staatliche Beihilfe

Die Europäische Kommission geht beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen davon aus, dass die von der Gemeinde für ihre Betriebe übernommenen Bürgschaften nicht als staatliche Beihilfen zu bewerten sind (vgl. Bürgschaftsmitteilung der Kommission vom 20.06.2008). Bei der Prüfung des Vorliegens der Voraussetzungen ist auch zu unterscheiden, ob die Gemeinde eine Bürgschaft als „Ad-hoc-Einzelbürgschaft“ oder auf Grund einer erlassenen Bürgschaftsregelung übernimmt. Eine Einzelbürgschaft der Gemeinde wird dann nicht als staatliche Beihilfe bewertet, wenn bei ihrer Gewährung bestimmte Bedingungen erfüllt sind. Dazu gehören, dass

- der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet,
- die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist,
- der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v.H trägt, d.h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden,
- der gemeindliche Betrieb eine marktübliche Prämie für die Bürgschaft zahlt.

Diese Bedingungen müssen bei der Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde kumulativ erfüllt sein.

Auch die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde auf Grund einer von der Gemeinde erlassenen abstrakten Regelung, z.B. Bürgschaftsrichtlinien, wird nicht als eine staatliche Beihilfe bewertet, wenn bestimmte Bedingungen kumulativ erfüllt sind. Dazu gehören, dass

- der gemeindliche Betrieb sich nicht in finanziellen Schwierigkeiten befindet,
- die Bürgschaft an ein bestimmtes Darlehen mit festgelegtem Höchstbetrag und Laufzeit geknüpft ist,
- der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v.H trägt, d.h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden,
- die örtliche Regelung so gestaltet ist, dass sich die vorgenommenen Bürgschaftsgeschäfte auf der Grundlage einer Risikobewertung selbst finanzieren (Ausgleich der Verwaltungskosten, angemessener Kapitalertrag),
- mindestens jährlich anhand der tatsächlichen Ausfallquote geprüft wird, ob die Höhe der Prämien angemessen ist,
- die örtliche Regelung auch eine Anpassung der Prämien ermöglicht,
- die örtliche Regelung festlegt, unter welchen Bedingungen Verpflichtungen aus Gewährverträgen übernommen werden, einschließlich der Festlegung der Förderfähigkeit gemeindlicher Betriebe nach Maßgabe der Bonität, des Höchstbetrages und der Laufzeit der Verträge u.a.,

Eine solche gemeindliche Regelung bedarf wegen ihrer Bedeutung eines Ratsbeschlusses.

2.3.3 Bürgschaften und die „De-minimis“- Regelung

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde wird auch nicht als eine staatliche Beihilfe bewertet, wenn sie nicht auf Grund einer Bürgschaftsrichtlinie gewährt wird, aber die Voraussetzungen der „De-minimis“-Verordnung erfüllt. Dabei darf es sich aber nicht um Einzelbürgschaften (s.o.) handeln. Außerdem darf es sich bei dem gemeindlichen Betrieb nicht um einen Betrieb in Schwierigkeiten handeln. In den Fällen der Bürgschaftsgewährung darf

- der verbürgte Teil des Darlehens, für das im Rahmen der örtlichen Regelung eine Einzelbürgschaft gewährt wird, den Betrag i.H.v. 1,5 Mio. Euro (für den Straßentransportsektor 0,75 Mio. Euro) nicht übersteigen,
- muss der gemeindliche Betrieb ein Eigenobligo von 20 v.H tragen, d.h. es dürfen nur 80 v.H. der Darlehenssumme verbürgt werden.

Liegen diese Fälle vor, bedarf die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde keiner Notifizierung durch die Europäische Kommission.

2.3.4 Sonderfall: Bürgschaften für Betriebe in Schwierigkeiten

Bei Bürgschaften der Gemeinde zu Gunsten eines Betriebes in Schwierigkeiten, ist eine umfassende Prüfung erforderlich, ob die Gewährung einer gemeindlichen Bürgschaft als staatliche Beihilfe zu bewerten ist oder nicht,

und ggf. eine Notifizierung bei der Europäischen Kommission erforderlich macht. Dazu, aber auch zur Ermittlung des Beihilfewertes sowie zu den möglichen Rechtsfolgen aus der Gewährung von Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht gibt die Handreichung des MWME NRW und des IM NRW „Zur Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das Europäische Beihilfenrecht auf der Grundlage der Bürgschaftsmitteilung der Europäischen Kommission aus Juni 2008 (Abl. EU 2008/C 155/10)“ umfassend Auskunft. Durch die in der Handreichung enthaltenen erläuternden Hinweise soll den Gemeinden eine Hilfestellung an die Hand gegeben werden, um bei der Übernahme von Bürgschaften auch das Europäische Beihilferecht zutreffend anzuwenden.

2.3.5 Notifizierung gemeindlicher Bürgschaften

Die Übernahme einer Bürgschaft durch die Gemeinde, bei der die Merkmale einer staatlichen Beihilfe nach den Bestimmungen der Europäischen Kommission erfüllt sind, bedarf vor ihrer Übernahme der Genehmigung der Europäischen Kommission (Notifizierung). Sie ist unabhängig von der Anzeige der gemeindlichen Entscheidung über die Übernahme einer Bürgschaft bei ihrer Aufsichtsbehörde nach § 87 Abs. 2 GO NRW durchzuführen. Vor der Genehmigung durch die Europäische Kommission sind alle Maßnahmen zu unterlassen, die einen Rechtsanspruch auf eine Übernahme der Bürgschaft durch die Gemeinde begründen könnten. Dagegen sind rechtlich unverbindliche und als solche gekennzeichnete Absichtserklärungen, z.B. ein „letter of intent“, als zulässig anzusehen.

3. Zu Absatz 3 (Übernahme von Verpflichtungen aus anderen Rechtsgeschäften):

Die Vorschrift erstreckt die Anzeigepflicht des Absatzes 2 auf weitere Rechtsgeschäfte, die Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen wirtschaftlich gleichkommen. Hierunter fallen z.B. Erfüllungsübernahmen, Schuldübernahmen ganz oder teilweise. Zudem wird besonders als Fall herausgestellt, die Zustimmung zu Rechtsgeschäften Dritter, aus denen der Gemeinde in künftigen Haushaltsjahren Verpflichtungen zu Leistungen erwachsen können. Dabei wird davon ausgegangen, dass die Aufgabenerledigung auf Dritte in eigener Verantwortung übertragen wird, die Gemeinde jedoch subsidiär für Verbindlichkeiten, die aus der Durchführung dieser Aufgabenerledigung entstehen, haftet. Dazu sind z.B. Sanierungsträgerverträge oder Entwicklungsträgerverträge zu zählen, soweit sie Kredit- oder Haftungsverpflichtungen der Gemeinde begründen. Die Gemeinde darf in solchen Fällen ihre Zustimmung nur nach Anzeige an die Aufsichtsbehörde erteilen. Wegen der wirtschaftlichen Bedeutung und den möglicherweise erheblichen Auswirkungen auf die wirtschaftliche Lage der Gemeinde sollte der gemeindlichen Zustimmung eine sorgfältige Prüfung vorausgehen.

EEEEEEEEEEEE

§ 88 Rückstellungen

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

Erläuterungen zu § 88:

1. Bildung von Rückstellungen

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Mit Rückstellungen werden Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form als Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z.B. in Form von Zahlungen u.a. Um eine Rückstellung bilden zu können, reicht die Einschätzung über eine mögliche Inanspruchnahme oder eines Verlustes nicht aus. Grundsätzlich muss ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust gerechnet werden. Liegen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen vor, so sind diese in angemessener Höhe zu bilden.

2. Abgrenzung der Rückstellungsarten

2.1 Allgemeines

Die zulässigen Rückstellungsarten sind von der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen (vgl. § 36 i.V.m. § 41 GemHVO NRW). Die Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sondern sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Durch die Bildung von Rückstellungen werden die Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Leistungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Dazu gilt wie auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, so dass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Unter Beachtung dieser Vorschrift und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in § 36 GemHVO NRW näher bestimmt sind. Dazu zählen jedoch keine ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs, aus Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen. Außerdem dürfen sonstige Rückstellungen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Wegen der abschließenden Aufzählungen der Arten von Rückstellungen in dieser Vorschrift dürfen die Gemeinden bei sonstigen ungewissen Verbindlichkeiten, soweit diese nicht die Voraussetzungen der Vorschrift des Absatzes 4 erfüllen, keine Rückstellungen gebildet werden. Die Gemeinden sollen Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Gegebenheiten bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen. Die einzelnen Rückstellungsarten ergeben sich auf Grund von Außenverpflichtungen gegenüber Dritten oder von Innenverpflichtungen, die von der Gemeinde gegenüber sich selbst zu erfüllen sind. Diese Unterscheidung soll das nachfolgende Schema verdeutlichen (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 258).

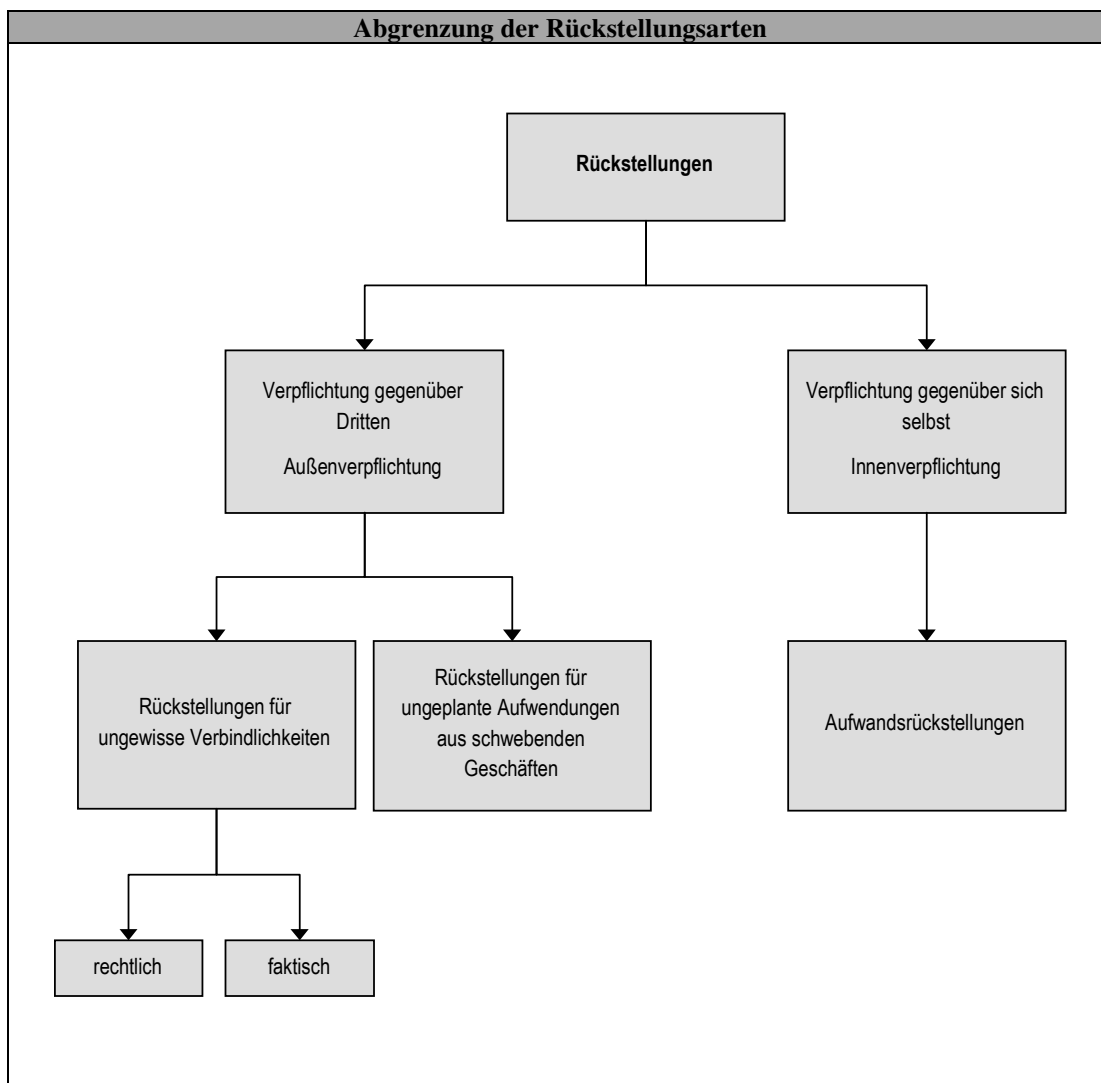


Abbildung 24 „Abgrenzung der Rückstellungsarten“

In diesen Zusammenhang ist auch die Vorschrift in Absatz 6 zu beachten, nach der weitere Arten von Rückstellungen nur gebildet werden dürfen, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Daraus folgt, dass durch die Vorschrift des § 36 GemHVO NRW in den Absätzen 1 bis 5 die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinden abschließend bestimmt sind.

2.2 Zulässige Rückstellungsarten

Die Gemeinde muss Rückstellungen für unterschiedliche gemeindliche Gegebenheiten bilden, z.B. für ihre Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften. Im NKF dürfen Rückstellungen jedoch nur für die nachfolgend benannten Arten durch die Gemeinden gebildet werden.

2.2.1 Pensionsrückstellungen

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen werden die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde den Haushaltsjahren zugeordnet, in denen die Beamtinnen und Beamte ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen erwerben. Folglich werden in einem Jahresabschluss der Gemeinde während der Anwart-

schaftsphase die gesamten entstehenden Personalaufwendungen nachgewiesen. Es wird nicht ein Jahresergebnis gezeigt, das nur Personalaufwendungen im Umfang der aktuell zu erbringenden Zahlungsleistungen enthält. Vielmehr enthält das Jahresergebnis auch Aufwendungen für die Versorgung der Beamtinnen und Beamten, auch wenn die tatsächlichen Zahlungsleistungen erst zukünftig zu erbringen sind. Dies spiegelt den Entgeltcharakter der Pensionsverpflichtungen wieder, als würden die Beamtinnen und Beamten ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen müssen. Zu den Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gehören auch die Beihilfeverpflichtungen, die in die Rückstellungsbildung einzubeziehen sind.

2.2.2 Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. Die rechtliche Grundlage bildet das Fachgesetz, das Verpflichtungen zur Vorsorge enthält, die auch in die Gebührenkalkulation einzubeziehen sind (vgl. § 9 Abs. 2 und 2a des Landesabfallgesetzes). Der Anlass zur Rekultivierung und Nachsorge von Deponien, der wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie entsteht, verlangt dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung.

2.2.3 Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstigen Umweltschäden

Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten sind von der Gemeinde zu bilden, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten zu beseitigen (sanieren). Derartige gemeindliche Verpflichtungen können bei Grundstücken der Gemeinde oder auch für Grundstücke Dritter bestehen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten durch die Gemeinde vorliegt. Entsprechend ist dann eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten anzusetzen. Besteht seitens der Gemeinde jedoch nur eine Absicht zur Beseitigung von Altlasten, liegt noch keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung vor. Unter diesem Bilanzposten sind auch Rückstellungen wegen gemeindlicher Verpflichtungen zur Beseitigung anderer Umweltschäden anzusetzen (vgl. Umweltschadensgesetz).

2.2.4 Rückstellungen für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für unterlassene Aufwendungen für die Instandhaltung von Sachanlagen die notwendigen Rückstellungen zu bilden, soweit die Aufwendungen keinen Herstellungsaufwand darstellen. Derartige Rückstellungen sind mit dem Betrag anzusetzen, der voraussichtlich bei der Nachholung bzw. beim späteren Entstehen von Ausgaben notwendig wird. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht - keine konkrete Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“.

2.2.5 Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen

Die Gemeinden haben auch Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden, soweit dafür keine spezielle Regelung in den Absätzen 1, 2 und 5 getroffen wurde. Ist nur ungewiss, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, so liegt darin keine Ungewissheit im Sinne der Vorschrift über die Bildung von Rückstellungen. Auch ist zu beachten, dass die Aufwandsrückstellungen nach der Vorschrift des Absatzes 3 nicht dazu zu diesen Rückstellungen gehören, denn sie stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selber dar. Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z.B. auf Grund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten gilt somit grundsätzlich:

- Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
- Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen und die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
- Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
- Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

Von der Gemeinde kann in Eigenverantwortung eine Geringfügigkeitsgrenze festgelegt werden. Dabei sollen die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigt werden.

2.2.6 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren

Auch in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren sind von der Gemeinde die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Bei der Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze, die in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt, ist auch auf die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen abzustellen. Darüber hinaus ist festzustellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen) und ob das auslösende Ereignis zur Rückstellungsbildung nach Abschluss des Geschäftes liegt.

3. Abzinsung von Rückstellungen der Gemeinde

Die einzelnen Rückstellungen der Gemeinde sind nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten und dürfen in Anlehnung an das Handelsrecht i.d.R. nicht abgezinst werden. Es soll gesichert werden, dass von der Gemeinde unter Beachtung des Realisationsprinzips ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt wird. Zudem kann davon ausgegangen werden, dass in der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen kein verdeckter Zins enthalten ist, z.B. bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen. Auch längerfristige Umweltschutzverpflichtungen, z.B. Rückstellungen für die Rekultivierung von Deponien, sind nicht abzuzinsen. Deshalb ist bei Rückstellungen keine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung vorzunehmen. Nur die Pensionsrückstellungen der Gemeinde sind nach Maßgabe des § 36 Abs. 1 GO NRW mit ihrem Barwert angesetzt werden.

4. Auflösung von Rückstellungen der Gemeinde

Die Grenzen der gemeindlichen Rückstellungsbildung werden auch dadurch bestimmt, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund dafür entfallen ist (vgl. § 36 Abs. 6 S. 2 GemHVO NRW). Wenn bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz z.B. nicht mehr mit einer Inanspruchnahme zu rechnen ist, weil sich die Verhältnisse geändert haben oder neue Erkenntnisse über den Sachverhalt vorliegen, die zu einer veränderten Beurteilung führen, sind die entsprechenden Rückstellungen ganz oder teilweise aufzulösen. Werden von der Gemeinde die einzelnen Rückstellungen richtig bemessen, sind diese beim Eintritt von aus der Verpflichtung zu erbringenden Leistungen ergebnisneutral ganz oder teilweise aufzulösen bzw. herab zu setzen. Ist die Rückstellung zu hoch bemessen worden, ist der nicht benötigte Teil als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Ist sie zu niedrig bemessen worden, stellt der fehlende Teil Aufwendungen in der Ergebnisrechnung dar.

Von der Gemeinde gebildete Rückstellungen sind grundsätzlich herab zu setzen, wenn diese wegen laufender Leistungen, z.B. Renten, in Anspruch genommen werden. Bei Gemeinden sind gebildete Pensionsrückstellungen herab zu setzen, wenn ab dem Eintritt einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand diesen Versorgungsbezüge gezahlt werden. Dadurch erfüllt die Gemeinde ihre Verpflichtungen aus der Vergangenheit, die zur Bildung von Rückstellungen geführt haben. Die Erfüllung der gemeindlichen Verpflichtungen reduziert nicht immer im gleichen Umfang den Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz. Eine Veränderung dieses Wertansatzes ist nur dann vorzunehmen, wenn der Wertansatz höher ist als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht. Ob dieser Sachverhalt örtlich gegeben ist, muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden. Soweit die Versorgungsauszahlungen die mögli-

che Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen sie Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

4. Überblick über die gebildeten Rückstellungen (Rückstellungsspiegel)

Es ist für die Gemeinde sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Rückstellungsspiegels aus zwei Bestandteilen an. Im Teil A wird der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Das Schema für einen Rückstellungsspiegel wird nachfolgend vorgestellt.

Rückstellungsspiegel					
Teil A					
Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres EUR
		Zufüh- rungen EUR	Laufende Auflösung EUR	Grund entfallen EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					
Rückstellungsspiegel					
Teil B					
Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR
		bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					

Abbildung 25 „Rückstellungsspiegel“

Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Die Gemeinde kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.



§ 89 Liquidität

- (1) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.
- (2) ¹Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. ²Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

Erläuterungen zu § 89:

I. Allgemeines

Die Vorschrift führt den Haushaltsgrundsatz „die Gemeinde hat ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen“ näher aus. In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff „Liquidität“ die Fähigkeit der Gemeinde, ihren Zahlungsverpflichtungen termingerecht und betragsgenau nachzukommen. Der Begriff „Investitionen“ ist unter § 86 GO NRW und § 14 GemHVO NRW näher erläutert. Eine gesetzliche Verpflichtung der Gemeinde ist erforderlich, weil eine Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde nur durch eine angemessene Liquiditätsplanung erreicht werden kann (vgl. § 30 Abs. 6 GemHVO NRW). Zur Ausgestaltung des o.a. Haushaltsgrundsatzes gehört auch die weitere gesetzliche Grundlage, dass die Gemeinde zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen bedarfsgerecht die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung unter Einhaltung des in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrages aufnehmen kann, um notwendigerweise den kurzfristigen Liquiditätsbedarf zu decken. Die Regelungen über die Aufnahme von Krediten für Investitionen in § 86 GO NRW bleiben dabei von der Vorschrift über die Liquidität unberührt. Für die Aufnahme von Krediten für Investitionen müssen wegen der besonderen haushaltsrechtlichen Bedeutung materielle und formelle Voraussetzungen erfüllt sein. Wie in den anderen Ländern besteht deshalb eine Begrenzung der langfristigen Kreditaufnahme auf die Investitionstätigkeit. Weil die Aufnahme von Krediten für Investitionen zeitlich zu begrenzen ist, muss dies entsprechend auch für die Kredite zur Liquiditätssicherung gelten.

Im Zusammenhang mit der Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht, um aufzuzeigen, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mit Hilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. Diese Art der Bewirtschaftung und Planung von Liquidität muss als interne Maßnahme der Gemeinde bewertet werden. So kann die Gemeinde intern einen Finanzmittelfonds im Rahmen ihrer Liquiditätsplanung führen, um jederzeit ihren Bestand an Zahlungsmitteln, z.B. Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen, und Zahlungsmitteläquivalente, z.B. kurzfristige, äußerst liquiden Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, zusammengefasst zu kennen und zu bewirtschaften. Ein gesonderter Ausweis der Liquiditätsreserve ist weder als gesonderte Position in der Finanzrechnung noch als gesonderter Posten in der Bilanz vorgesehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Sicherstellung einer Liquiditätsplanung):

1.1 Allgemeines

Der Haushaltsgrundsatz in § 75 Abs. 6 GO NRW, der die Gemeinde verpflichtet, ihre Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicher zu stellen, wird durch die Regelung des Absatzes 1 näher bestimmt. Die Gemeinde ist verpflichtet, eine Liquiditätsplanung vorzunehmen, anhand derer die Maßnahmen zur Sicherstellung der erforderlichen Zahlungen der Gemeinde bestimmt werden sollen. Dabei bleibt es der Gemeinde im Einzelnen überlassen, wie konkret und in welchem Umfang sie durch die (angemessene) Liquiditätsplanung ihre Zahlungsfähigkeit sicherstellt. Dazu gilt wie bisher das „Kassenwirksamkeitsprinzip“, dass jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung des Begriffs „Kassenkredite“ zum „Kredite für die Liquiditätssicherung“, zum „Liquiditäts-

änderungsprinzip“ weiterentwickelt worden ist. Die Liquiditätsplanung verpflichtet die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen (sog. Cash-Management). Dabei wirken sich insbesondere die Vorschriften über die Grundsätze über die Finanzmittelbeschaffung (vgl. § 77 GO NRW), über die Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW) sowie über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) und von Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW) unmittelbar auf die tatsächliche Planung aus. Nicht zu vernachlässigen sind auch die Vorschriften über die Einziehung von Ansprüchen der Gemeinde und über den Verzicht von Ansprüchen (vgl. § 23 Abs. 3 und § 26 GemHVO NRW).

1.2 Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling

Richtet eine Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Kernverwaltung und ihren wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW), den organisatorisch verselbstständige Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) und rechtlich selbstständigen gemeindlichen Unternehmen ein, bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Dies insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Unternehmen der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. In diesen Fällen kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht alleine von der Kernverwaltung der Gemeinde getragen werden. Sollen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Kernverwaltung der Gemeinde erfolgen, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Unternehmen als „innere“ Bank auf.

Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Abs. 1 Nr. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG) vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2776) auch auf Gemeinden anwendbar. Damit ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes zwischen den o.a. gemeindlichen Beteiligten nicht als Tätigkeit eines Kreditinstituts zu bewerten. Die Vorschrift des § 107 Abs. 6 GO NRW, nach dem die Gemeinden kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen, steht dem nicht entgegen. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden kommunalen Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus. Ein solcher Liquiditätsverbund darf nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltmäßigen Bedarfs aufnimmt.

1.3 Fachliche Beratung Dritter bei der Verwaltung dieser Finanzmittel

Werden Dritte damit beauftragt, die Gemeinde bei der Verwaltung dieser Finanzmittel fachlich zu beraten oder zu unterstützen, ist die Gemeinde verpflichtet, eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Sie hat in jedem Fall zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.

1.4 Liquiditätsspiegel

Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomes- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel (vgl. nachfolgendes Schema). Ein solcher Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitenspiegel, bei denen die Zukunftswirkungen der noch offenen Forderungen und der bestehenden Verbindlichkeiten auf den gemeindlichen Haushalt aufgezeigt werden, stehen beim Liquiditätsspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im

Vordergrund der Betrachtung. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

Liquiditätsspiegel Teil A						
	Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Vorjahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit			
			täglich bis zu 1 Monat EUR	über 1 Monat bis zu 3 Monaten EUR	über 3 Monate bis zu 6 Monaten EUR	über 6 Monate bis zu 12 Monaten EUR
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					
Liquiditätsspiegel Teil B						
	Arten der Zahlungsmittel und Zahlungsverpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Haushaltsjahres EUR	Veränderungen bei einer Fälligkeit von			Hinweise
			bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					

Abbildung 26 „Liquiditätsspiegel“

Die Gemeinde kann das Schema des aufgezeigten Liquiditätsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten weiter ausgestalten.

2. Zu Absatz 2 (Kredite zur Sicherstellung der Liquidität):

2.1 Zu Satz 1 (Aufnahme von Krediten zur Sicherstellung der Liquidität):

2.1.1 Voraussetzungen für die Aufnahme von Krediten zur Sicherstellung der Liquidität

Dem gesetzlichen Gebot für die Gemeinden, ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, kann eine Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, bei Bedarf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen im notwendigen Umfang auch Kredite aufzunehmen. Diese Kredite zur Sicherstel-

lung der Liquidität stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen.

Auf Grund von Art. 115 GG und Art. 78 der Landesverfassung NRW wird auch im neuen Haushaltsrecht nicht ein einheitlicher Kreditbegriff verwandt. Die Kredite zur Liquiditätssicherung (bisher bekannt unter dem Begriff „Kassenkredite“) sind zwar Darlehen im Sinne des Privatrechts und fallen unter den bankrechtlichen Begriff des Kredits, jedoch nicht unter den haushaltsrechtlichen Kreditbegriff des § 86 GO NRW. Bei diesen kurzfristigen Krediten, die grundsätzlich eine Laufzeit von einem Monat bis zu zwölf Monaten haben (Termingelaufnahmen), auch wenn im Einzelfall ggf. eine Zinsbindung bis zu drei Jahren vereinbart wurde, wird zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden. Daneben wird der kurzfristige Liquiditätsbedarf auch über Tagesgeldaufnahmen befriedigt.

Die Vorschrift enthält daher die zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung notwendige gesetzliche Grundlage. Diese „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushaltssatzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen, sondern unterliegen einer gesonderten Festsetzung. Bei diesen kurzfristigen Krediten wird zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden. Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen. Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser zu letzt genannte Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Die „Liquiditätskredite“ können aber auch z.B. nach Kreditgebern, nach ihrer Herkunft (Inland oder Ausland) sowie nach ihrer Ausgabe in Euro oder in einer Fremdwährung) unterschieden werden. Zu beachten ist, dass die Gemeinde die aufgenommenen Kredite zur Sicherstellung der Liquidität unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 4 GEmHVO NRW) sowie im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW auszuweisen hat.

2.1.2 Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seines Budgetrechts einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW) festzulegen. Diese Ermächtigung beinhaltet das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im von Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dabei nur dann nominal zusammen zu rechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Dies gilt auch dann, wenn statt der Aufnahme einzelner Kredite der Gemeinde insgesamt ein Überziehungs- oder Kontokorrentkredit eingeräumt wurde. Dies hat zur Folge, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln darstellt. Auch am Ende eines Haushaltsjahres noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung sind in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen, denn die Ermächtigung für Kredite zur Liquiditätssicherung gilt grundsätzlich nur für das Haushaltsjahr. Sie besteht darüber hinaus nur dann fort, wenn noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erlassen worden ist

Weil diese Kredite wegen der mangelnden unterjährigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde aufgenommen werden, besteht kein unmittelbarer Zusammenhang mit den im Haushaltsplan veranschlagten Erträgen. Ein negativer Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit im Finanzplan macht zwar deutlich, dass die Gemeinde im Haushaltsjahr voraussichtlich Kredite zur Liquiditätssicherung benötigt, dieser stellt jedoch nicht gleichzeitig den Betrag dar, der vorübergehend tatsächlich zur Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit benötigt wird. Daher stellt der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Außerdem bringt es der tagesgenau zu ermittelnde Bedarf an diesen Krediten mit sich, dass deren Rückzahlungsbetrag zum Stichtag des Jahresabschlusses nicht genau vorhersehbar ist. Daher ist die Veranschlagung eines Betrages für Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan nicht zulässig.

Eine längerfristige Vereinbarung über Kredite zur Liquiditätssicherung, die dazu führt, dass diese Kredite als Ratenkredite oder Annuitätenkredite zu behandeln sind, steht mit dem Haushaltsrecht nicht in Einklang. Die Gemeinde darf solche Kredite nicht als dauerhafte Finanzierungsinstrumente einsetzen, weil diese Kreditmittel keine haushaltsmäßigen Finanzierungsmittel, sondern nur zahlungswirksame „Betriebsmittel“ zur Liquiditätssicherung darstellen. Daher ist auch die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung zeitlich beschränkt worden.

2.1.3 Kredite zur Liquiditätssicherung in fremder Währung

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwägungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen, d.h. das Kreditvolumen wird nicht in Euro bemessen und kommt in dieser Währung zur Auszahlung, sondern in einer anderen Währung, z.B. Schweizer Franken, Japanischer Yen. Auch kann ein in fremder Währung aufgenommenem Kredit gleichwohl in Euro zur Auszahlung kommen. In diesen Fällen hat die Gemeinde wegen möglicher Wechselkursschwankungen während der Laufzeit des Kredites besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen, insbesondere dann, wenn mit der Kreditaufnahme ein Währungsswap oder ein kombinierter Zins- und Währungsswap verbunden wurde.

Zur Vorbereitung einer Entscheidung über die Aufnahme von Krediten in fremder Währung sind deshalb unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse die Entscheidungs- und Auswahlkriterien sowie die Zinssicherungsinstrumente durch die Gemeinde im Einzelnen zu bestimmen. Sie hat die dafür notwendigen Informationen und Daten einzuholen. Diese Aufgabe enthält für die Gemeinden insbesondere die Verpflichtung, sich Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen. Die Kreditaufnahme in fremder Währung erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos von Fremdwährungen außerdem eine laufende eigenverantwortliche „Kontrolle“ über die Abwicklung des Kreditgeschäftes während seiner Laufzeit. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, wenn die Kontrolle nur einmal jährlich von der Gemeinde vorgenommen oder sie vollständig einem Dritten übertragen wird.

2.1.4 Aufnahme von Krediten nicht für eine Kapitalanlage (Geldanlage)

Die Charakterisierung der Investitionstätigkeit der Gemeinde lässt nicht den Schluss zu, dass die Gemeinde eine Kapitalanlage (Geldanlage) mit Krediten nach § 86 GO NRW finanzieren darf. Die Veranschlagung der Zahlungen für den Erwerb einer Kapitalanlage wird zwar in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit erfasst, in diesen Fällen kann jedoch nicht von einer Bedarfsdeckung der Gemeinde im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen immer eine Voraussetzung ist, ausgegangen werden. Auch stehen der Finanzierung einer Kapitalanlage durch Fremdkapital, und damit auch durch Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW entgegen. Die darin zwar enthaltene grundsätzliche Erlaubnis für die Aufnahme von Krediten, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre, lässt sich jedoch wegen des fehlenden Erfordernis der Bedarfsdeckung nicht auf eine gemeindliche Geldanlage übertragen. Außerdem steht auch das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW der Finanzierung einer gemeindlichen Kapitalanlage durch Fremdkapital entgegen.

Eine Geldanlage der Gemeinde setzt daher immer voraus, dass eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital dafür aufgenommen wird. Der Beschaffung von Fremdkapital für den Kauf einer Kapitalanlage steht i.d.R. auch der künftige Verwendungszweck einer Geldanlage entgegen, wenn diese dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Auch durch diesen Zweck verliert der Erwerb einer Kapitalanlage den Charakter einer Investition und damit die Grundlage für eine Kreditaufnahme. Diese Voraussetzungen bedingen, dass eine Kapitalanlage durch die Gemeinde nur aus ihren eigenen frei verfügbaren Finanzmitteln erworben werden darf, denn ein Erwerb ist nicht zu Lasten einer weiteren Verschuldung möglich. Bei keinen frei verfügbaren Finanzmitteln erfordert dies, dass zuerst eine Haushaltskonsolidierung stattfinden muss, durch die u.a. auch eine bessere Liquiditätssituation der Gemeinde erreicht wird.

2.1.5 Bankrechtliche Kundeneinstufung

Nicht unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330), nach dem die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen künftig verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Dies hat Auswirkungen auf die Bankleistungen, bei denen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten sind. So muss z.B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes).

2.1.6 Kredite zur Liquiditätssicherung und Zinsmanagement

2.1.6.1 Zinsrisikomanagement

2.1.6.1.1 Allgemeines

Mit einem Zinsrisikomanagement können die Gemeinden bei variabel verzinslichen Verbindlichkeiten, bei auslaufenden Zinsvereinbarungen oder bei Umschuldungen sowie bei der Aufnahme neuer Kredite das Risiko von Zinssteigerungen wirksam steuern, um die haushaltsmäßigen Belastungen in vertraglichen Grenzen zu halten. In diesem Zusammenhang können auch Zinsderivate zum Einsatz kommen, wenn bei der Gemeinde ausreichend Kenntnisse über die Risiken und Chancen solcher Finanzinstrumente vorliegen und ein sorgfältiger Umgang damit erfolgt. Dies stellt vielfach eine erhebliche Herausforderung für die gemeindliche Kreditwirtschaft und die Geldanlage dar, um eine Optimierung von Kreditkonditionen zu erreichen und Zinsrisiken durch den Einsatz von Zinsderivaten zu begrenzen.

Derivative Finanzinstrumente des Kredit- und des Geldmarktes sind dadurch gekennzeichnet, dass ihr Wert von einer anderen Größe, z.B. einem Preis oder Zinssatz, abgeleitet wird. Nach § 1 Abs. 11 Nr. 2 des Kreditwesengesetzes sind Derivate als Fest- oder Optionsgeschäfte ausgestaltete Termingeschäfte, deren Preis unmittelbar oder mittelbar von einem Börsen- oder Marktpreis, einem Kurs, Zinssätzen oder anderen Erträgen abhängt. Soweit die Derivate sich auf die Zinsen im Kreditgeschäft oder bei Geldanlagen beziehen, kommen sie auch bei den Gemeinden zum Einsatz. Sie müssen sich jedoch immer auf ein Grundgeschäft, z.B. einen bestehenden oder einen geplanten Kredit beziehen, um nicht unter das für die Gemeinden geltende Spekulationsverbot zu fallen (vgl. § 90 GO NRW). Diese Verknüpfung muss objektiv in jedem Einzelfall in sachlicher und in zeitlicher Hinsicht gegeben sein. Sie liegt in sachlicher Hinsicht vor, wenn der Nominalbetrag und die Währung von Grundgeschäft und Derivatgeschäft identisch sind, und in zeitlicher Hinsicht, wenn die Laufzeit und Fälligkeit des Derivats die Laufzeit und Fälligkeit des Kreditgeschäftes als Grundgeschäft nicht überschreitet. Mit dieser Abgrenzung soll sichergestellt werden, dass die Gemeinden keine Derivatgeschäfte lediglich zur spekulativen Ertragserzielung nutzen. Sie dürfen wegen des Spekulationsverbots die Derivate auch nicht als einzeln handelbare Finanzinstrumente unter Inkaufnahme von Verlustrisiken einsetzen.

2.1.6.1.2 Rahmen für die Vereinbarung einer Zinsfestschreibung bei Krediten zur Liquiditätssicherung

Für die Kredite zur Liquiditätssicherung wurde durch die Erlasse vom 30.08.2004 und 23.11.2006 ein Rahmen für die Vereinbarung einer Zinsfestschreibung ermöglicht und dafür eine Betragsgrenze sowie eine zeitliche Begrenzung festgesetzt. Als sachlich vertretbar wird eine Zinsfestschreibung für die Dauer von maximal bis zu drei Jahren innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung angesehen, obwohl die einzelnen Kredite zur Liquiditätssicherung nur kurzfristige Kredite sind und ihre Laufzeit unter einem Jahr liegt. Als Betragsgrenze für die Zinsfestschreibung ist zu beachten, dass eine Vereinbarung darüber maximal nur bis zu einer Summe von 50 % eines durchschnittlichen jährlichen Bestandes an Liquiditätskrediten abgeschlossen werden darf. Zusätzlich

wird aus Sicherheitsgesichtspunkten und zur Verringerung künftiger Belastungen des gemeindlichen Haushalts gefordert, dass die Gemeinde je nach Bewertung des möglichen Risikos aus dem Zinssicherungsgeschäft gleichzeitig eine Risikovorsorge treffen muss. Eine angemessene Vorsorge kann darin bestehen, dass die Zinsvorteile aus der abgeschlossenen Vereinbarung nicht von Anfang an vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden, sondern ein Teil davon, z.B. die Hälfte, als „Risikoabsicherung“ zurückgelegt wird und erst später (nach Ablauf der Vereinbarung) wieder frei für den gemeindlichen Haushalt verfügbar ist. Die Gemeinde muss deshalb für diese „Risikovorsorge“ auch die notwendigen Mittel während der Vertragslaufzeit separieren (vgl. Runderlass „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBI. NRW. 652).

2.1.6.1.3 Zinsoptionen

Als Zinsoptionen kommen insbesondere Caps oder Floors zum Einsatz, die es ermöglichen, die Auswirkungen von Veränderungen des Zinsniveaus über einen vorher bestimmten Rahmen hinaus zu begrenzen. Je nach Umfang und Wirkung solcher Derivatgeschäfte muss eine Abstimmung darüber zwischen Rat und Verwaltung erfolgen, um die Ermächtigungen zum Abschluss von Derivatgeschäften und die Verantwortlichkeiten dafür festzulegen.

Bei Caps wird für einen bestimmten Zeitraum eine Zinsobergrenze bezogen auf einen bestimmten Betrag vereinbart. Steigt der Zins während der Cap-Laufzeit über die vereinbarte Obergrenze, dann würde die Gemeinde als Inhaber des Caps die Differenz bezogen auf den Nominalbetrag z.B. von ihrer Bank als Verkäufer erstattet bekommen. Zum Zeitpunkt des Erwerbs des Caps muss i.d.R. von der Gemeinde jedoch eine Prämie für eine solche Zinssicherung gezahlt werden. Ein solcher Cap kann aber auch mehrere hintereinander liegende Optionsgeschäfte beinhalten.

Von der Gemeinde können auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung von Finanzanlagen nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll. Auch ist bei Finanzgeschäften eine Kombination von Floors und Caps möglich.

2.1.6.1.4 Zinsswaps

Wenn künftige feste und variable Zinszahlungen auf einen nominellen Kreditbetrag für einen bestimmten Zeitraum gegeneinander getauscht werden, erfolgt dies im Rahmen von Zinsswaps. Dabei muss kein effektiver Tausch der Zinszahlungen erfolgen, wenn Ausgleichszahlungen zwischen festem und variablen Zinssatz geleistet werden. Die variablen Zinssätze werden i.d.R. an einen Referenzzinssatz geknüpft, z.B. den Euribor o.a. Dazu zwei Beispiele:

- Receiver- (Empfänger-)Swaps
Bei diesen Swaps sind weiterhin die Festzinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich sind die variablen Zinsen im Zinsswap zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer den für die Laufzeit des Swaps vereinbarten Festzins (Swapsatz).
- Payer-(Zahler-)Swaps
Bei diesen Swaps sind weiterhin die variablen Zinsen für den aufgenommenen Kredit zu zahlen. Zusätzlich ist für die Laufzeit des Swaps ein vereinbarten Festzins (Swapsatz) zu zahlen. Im Gegenzug erhält der Kreditnehmer die variablen Zinsen im Zinsswap.

Kommt es zu keinen anfänglichen Zahlungen liegt ein schwebendes Geschäft vor, dass wegen einer Vermutung der Ausgeglichenheit zunächst nicht zu bilanzieren ist. Ggf. kann von der Gemeinde beim Abschluss eines Zinsswaps auch eine Prämie zu zahlen sein. Die Flexibilität der Gemeinde bei solchen Geschäften kann sich in der Höhe der Zahlungen bei Geschäftsabschluss auswirken. Bei Zinsswaps können aber auch ausschließlich variable Zinsverpflichtungen gegeneinander getauscht werden, denn die Zinsswaps werden in unterschiedlichen Formen angeboten. So kann auch ein Zinsswap mit einem Währungsswap kombiniert sein. Außerdem werden durch diese Finanzgeschäften keine Kapitalforderungen begründet.

2.1.6.2 Eigenverantwortlicher Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten

2.1.6.2.1 Allgemeines

Die Gemeinde entscheidet über den Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten in eigener Verantwortung. Sie kann mit diesen Instrumenten nicht die, insbesondere aus der Kreditwirtschaft der Gemeinde, bestehenden Risiken vermeiden, sondern nur eine Optimierung dieser Risiken zur eigenen Minimierung der haushaltswirtschaftlichen Belastungen vornehmen. Auch können Derivate zunächst Aufwendungen bei der Gemeinde verursachen. Die Gemeinde soll daher für ein nur die aus den örtlichen Gegebenheiten heraus geeigneten Instrumente für ein Zinsrisikomanagement nutzen. Die allgemein verfügbaren Finanzinstrumente können vielfach im Sinne der Gemeinde auch eine Anpassung erfahren. Die Gemeinde sollte eine Modifizierung dann verlangen, wenn es aus ihrer Sicht heraus der Zielerreichung der Gemeinde dient. Nur dann wird eine geeignete Entscheidungsbasis für die Gemeinde geschaffen, auf der sie eine Gesamtstrategie aufbauen und eine wirksame Risikosteuerung vornehmen kann. Die haushaltsrechtlich geforderte Bindung zwischen den Kreditgrundgeschäften und den Derivaten muss immer erhalten bleiben. Ansonsten würden spekulative Finanzinstrumente vorliegen, die dem gesetzlichen Spekulationsverbot widersprechen.

2.1.6.2.2 Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte

Die Gemeinde soll, wenn sie ein aktives Zinsmanagement betreibt, einen konkreten Handlungsrahmen hinsichtlich des Umgangs mit Zins- und Anlagerisiken festlegen, durch den u.a. Ziele, Grundsätze, Verantwortlichkeiten und Prozesse bestimmt werden. Auch gehört dazu, zusätzlich zum Abschluss von Zinssicherungsinstrumenten und der Erfassung im doppelten Rechnungswesen der Gemeinde eine ständige Überwachung und Kontrolle im Ablauf der abgeschlossenen Finanzgeschäfte sowie eine Marktbeobachtung vorzunehmen. Dabei gilt es, dies als pflichtige Aufgabe anzusehen und das Wissen der Gemeinde über die Chancen und Risiken bzw. Möglichkeiten des Einsatzes von haushaltsrechtlich zulässigen und vertretbaren Finanzinstrumenten ständig weiter zu entwickeln. Eine einmalige Information reicht für eine Anwendung in der örtlichen Praxis der Gemeinde nicht aus. In Anbetracht des tatsächlichen Einsatzes von Finanzinstrumenten sollte bei Abschluss von Finanzgeschäfte z.B. nicht nur das 4-Augen-Prinzip zur Anwendung kommen, sondern dies muss Anlass sein, ein vielfältiges Risikomanagement aufzubauen. Wenn nicht bereits ein Konzept von der Gemeinde erstellt worden ist, welche Produkte des Marktes genutzt werden dürfen, gilt es, dies ggf. nachzuholen, aber auch, das vorhandene Konzept zukünftig fortzuschreiben. So wäre z.B. darin festzulegen, dass neue Produkte nur nach einer Testphase tatsächlich zum Einsatz kommen. Die wirtschaftliche Bedeutung eines örtlichen Zinsrisikomanagements ist so bedeutsam, dass dieses für jede Gemeinde unerlässlich wird. Eine Optimierung der finanzwirtschaftlichen Abläufe innerhalb der Gemeinde und mit den Geschäftspartnern kann dazu beitragen, fehlerhafte oder riskante Einsätze von Derivaten zu vermeiden, die zu erheblichen wirtschaftlichen Schäden bei der Gemeinde führen können.

2.1.6.3 Angabe der Zinssicherungsinstrumente im Anhang

Im Anhang des gemeindlichen Jahresabschlusses sollen derivative Finanzinstrumente, z.B. Zinssicherungsinstrumente, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist, angegeben werden. Diese Geschäfte sind wichtige Angaben über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde im Sinne des § 44 Abs. 2 GemHVO NRW. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird. Ggf. ist jedoch später in Einzelfällen bei Vorliegen der Voraussetzungen die Passivierung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 36 5 GemHVO NRW). Im Anhang sollen zu derartigen Geschäften der Gemeinde die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie dazu die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden. Dabei sollen möglichst die zinsbezogenen Finanzinstrumente von den währungsbezogenen Instrumenten getrennt dargestellt und dazu wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips die betroffenen Bilanzposten angegeben werden. Soweit Mischformen bestehen, sind diese im Anhang gesondert anzugeben.

2.2 Zu Satz 2 (Geltungsdauer der Ermächtigung in der Haushaltssatzung):

Die vom Rat der Gemeinde in der Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr ausgesprochene Ermächtigung, zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW) aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen, würde wegen der Geltungsdauer der Haushaltssatzung für das betreffende Haushaltsjahr nur für diesen Zeitraum gelten (vgl. § 78 Abs. 3 und 4 GO NRW). Durch die Vorschrift wird die Geltungsdauer dieser Ermächtigung jedoch erweitert, denn sie soll über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung in der gemeindlichen Haushaltssatzung gelten. Diese im Rahmen seines Budgetrechts vom Rat ausgesprochenen Ermächtigung beinhaltet das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im von Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dabei nur dann nominal zusammen zu rechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Dies gilt auch dann, wenn statt der Aufnahme einzelner Kredite der Gemeinde insgesamt ein Überziehungs- oder Kontokorrentkredit eingeräumt wurde. Dies hat zur Folge, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln darstellt. Auch am Ende eines Haushaltsjahres noch bestehende Kredite zur Liquiditätssicherung sind in den Höchstbetrag des folgenden Haushaltsjahres einzubeziehen, denn die Ermächtigung für Kredite zur Liquiditätssicherung gilt grundsätzlich nur für das Haushaltsjahr. Sie besteht darüber hinaus nur dann fort, wenn noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erlassen worden ist

Die Erweiterung der Ermächtigung durch eine gesetzliche Regelung war erforderlich, weil das gemeindliche Haushaltsrecht darauf ausgerichtet ist, dass die Haushaltssatzung und der Haushaltsplan nur für ein Haushaltsjahr gelten. Deshalb muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass die Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr so rechtzeitig vorbereitet wird, damit sie mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft treten kann. Dennoch lässt sich in der gemeindlichen Praxis aus unterschiedlichen Gründen nicht immer vermeiden, dass die Haushaltssatzung erst nach Beginn des Haushaltsjahres erlassen wird. Gleichwohl muss in der Zeit vom Beginn des neuen Haushaltsjahres bis zum Erlass bzw. dem In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung die Gemeinde ihre rechtlichen Verpflichtungen erfüllen und ihre Aufgabenerfüllung fortsetzen. Daher gelten auch in dieser Zeit der vorläufigen Haushaltsführung die Festlegungen der Haushaltssatzung des abgelaufenen Haushaltsjahres weiter. Neben der Festlegung über den Höchstbetrag für die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung ist das auch die Ermächtigung über die Aufnahme von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 Abs. 2 GO NRW) und die Festsetzung über die Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 85 Abs. 2 GO NRW). Diese über das Jahr hinaus **weiter** geltenden Ermächtigungen können in Anspruch genommen werden, soweit sie nicht vollständig im abgelaufenen Haushaltsjahr benötigt worden sind und zwar so lange, bis die neue Haushaltssatzung erlassen worden ist.

3. Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung

3.1 Allgemeines

Die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung führt zur Erhöhung der Zahlungsmittel der Gemeinde. Diese Kredite sind daher mit ihrem Stand zum Abschlussstichtag (Rückzahlungsbetrag) in der Finanzrechnung gesondert auszuweisen. Weil diese Kredite wegen der mangelnden unterjährigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde bedarfsgerecht und tagesgenau aufgenommen werden, steht deren Rückzahlungsbetrag nur zum Stichtag des Jahresabschlusses genau fest. vorhersehbar ist. Daher stellt auch der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Daher bedarf es bei jedem Jahresabschluss eines Nachweises der Kredite zur Liquiditätssicherung in der gemeindlichen Finanzrechnung

3.2 Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Finanzrechnung

Der gemeindlichen Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln. Sie ist im NKF die dritte Säule und ein Element, das mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt ist und kann als eine auf die kommunalen Belange abgewandelte Form der in der privaten Wirtschaft gebräuchlichen Kapitalflussrechnung betrachtet werden. Die Finanzrechnung soll aussagekräftige Infor-

mationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern. Sie bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen), mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und -verwendungsrechnung) und der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes und beinhaltet über die Planungsvariante „Finanzplan“ die Ermächtigung für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen.

Unter Beachtung des Bruttoprinzips (vgl. § 11 GemHVO NRW) sind in der Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen. Hierbei ist die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und in die Bilanz überzuleiten. Dazu sind - wie im Finanzplan - der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie auch aus Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung ausweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen.

3.2 Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Bilanz

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie müssen daher einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

Die durch die Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung entstehenden Rückzahlungsverpflichtungen führen dazu, dass auch diese Fremdmittel zu den Schulden der Gemeinde zählen. Wegen ihrer Bedeutung als vorübergehende Unterstützung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen sind die am Schluss des Haushaltsjahres noch nicht zurückgezahlten Kredite zur Liquiditätssicherung als Verbindlichkeiten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Damit wird ein besserer Überblick über den Stand der Fremdfinanzierung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr erreicht.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen wird auf die Runderlasse des Innenministeriums über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Geldanlage) vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641), über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652) und über einen Liquiditätsverbund (Cashpooling) im kommunalen Bereich vom 11.06.2008 sowie auf die haushaltsrechtliche Literatur verwiesen.



§ 90 Vermögensgegenstände

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

Erläuterungen zu § 90:

I. Allgemeines

1. Gemeindliches Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder sie wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit diese nicht auf Grund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind, zu zählen. Das Haushaltsrecht orientiert sich dabei am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt (vgl. Erläuterung Nr. 1.1 zu § 33 GemHVO NRW). Für das gemeindliche Vermögen muss grundsätzlich der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und dem Substanzverzehr erbracht und festgestellt werden. Dies wirkt sich auch auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus. In weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung wird z.B. noch die Trennung in allgemeines Vermögen, Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW) und Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) geregelt.

2. Bilanzausweis des gemeindlichen Vermögens

2.1 Allgemeines

Das Haushaltsrecht für Gemeinden schreibt für den gemeindlichen Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. In der Bilanz der Gemeinde ist zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen zu unterscheiden. Für die Zuordnung von gemeindlichen Vermögensgegenständen in der Bilanz der Gemeinde ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung, d.h. ist der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt, ausschlaggebend.

2.2 Bilanzausweis als Anlagevermögen

Als Anlagevermögen sind in der gemeindlichen Bilanz nur die Vermögensgegenstände anzusetzen, bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist und die zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sind, also dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen sollen. Dazu sind alle Vermögensgegenstände der Gemeinde zu zählen, deren Zweckbestimmung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde über mehrere Jahre zu dienen und die von der Gemeinde nicht veräußert werden sollen. Der Wert eines solchen Vermögensgegenstandes stellt

dabei kein Abgrenzungskriterium für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Das gemeindliche Anlagevermögen wird so gegliedert, dass die Arten und die Werte der Vermögensgegenstände offen gelegt werden. Die gemeindliche Bilanz zeigt deshalb in diesem Bereich folgende Struktur:

- Immaterielle Vermögensgegenstände,
- Sachanlagen, gegliedert nach
 - o unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechten, z.B. Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke,
 - o bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, z.B. Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen, Wohnbauten sowie sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
 - o Infrastrukturvermögen, z.B. Grund und Boden des Infrastrukturvermögens, Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen sowie sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
 - o Bauten auf fremdem Grund und Boden, Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler, Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- Finanzanlagen, gegliedert nach verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen sowie Wertpapieren des Anlagevermögens und Ausleihungen.

2.2 Bilanzausweis als Umlaufvermögen

Sind die gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Verbrauch oder zur Veräußerung sowie nur zur kurzfristigen Nutzung durch die Gemeinde vorgesehen, sind diese in der gemeindlichen Bilanz unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. Aber auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. Außerdem sind auch gemeindliche Grundstücke, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie auf Grund ihrer Eigenart i.d.R. dem Anlagevermögen zuzuordnen. Außerdem gilt für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens das strenge Niederstwertprinzip. In der gemeindlichen Bilanz wird das Umlaufvermögen durch eine Vielzahl von Posten offen gelegt. Zu diesen Bilanzposten gehören die Posten

- Vorräte,
- öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
- Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie
- liquide Mittel

(vgl. Nummer 2 in § 41 Abs. 3 GemHVO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Erwerb von Vermögensgegenständen):

1.1 Allgemeines

Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird. Die Gemeinde ist grundsätzlich in ihrer Entscheidung frei, ob und welche Vermögensgegenstände erworben werden. Dieses Recht wird jedoch durch den Gesichtspunkt der Aufgabenerfüllung begrenzt. Die Gemeinde soll daher kein Vermögen erwerben, um ihren Bestand zu vergrößern und Erträge zu erzielen oder um Gewinne bei einer Veräußerung von Vermögen zu erzielen. Bei einem Vermögenserwerb der Gemeinde muss deshalb stets ein konkreter Zusammenhang mit der gemeindlichen Aufgabenerfüllung bestehen. Erhält die Gemeinde Schenkungen, kann dagegen ein großzügiger Maßstab angelegt werden. Aber auch in diesen Fällen dürfen nicht die möglichen Folgelasten außer Acht gelassen werden. Daher muss bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen auch die Frage beantwortet werden, ob der Besitz des Vermögensgegenstandes es wert ist, dass ggf. hingenommen wird, wenn die künftigen Aufwendungen die möglichen Erträge aus dem Besitz übersteigen.

Die Regelung über den Vermögenserwerb ist als Soll-Vorschrift ausgestaltet. Abweichungen von dieser Vorschrift sind daher möglich, wenn gewichtige Umstände vorliegen, die ein Abweichen rechtfertigen. Unerheblich ist, ob der Erwerb entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Bei der Entscheidung über einen Vermögenserwerb sind auch auf die möglichen Folgelasten zu berücksichtigen.

1.2 Bilanzierung der gemeindlichen Vermögensgegenstände

1.2.1 Die Bilanz

Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie müssen daher einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

1.2 Ansatz der Vermögensgegenstände in der Bilanz

Die Vorschrift des § 33 GemHVO NRW enthält den allgemeinen Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist, hängt neben den in Satz 1 verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“, „wirtschaftliches Eigentum“ und „selbstständige Verwertbarkeit“ auch von der Zweckbestimmung bzw. Art des Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll. Daher sind als Anlagevermögen nur die Vermögensgegenstände in die gemeindlichen Bilanz auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen (vgl. § 33 Abs. 1 GemHVO NRW).

Bei der Frage der Bewertung von Vermögensgegenständen für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten diese unter den betreffenden Bilanzposten anzusetzen sind. Für die Gemeinden sind die Anschaffungskosten zu definieren, die für den Wertansatz die Höchstgrenze darstellen. Die Höhe der Bewertung wirkt sich u.a. auf das Jahresergebnis aus, d.h. die im jährlichen Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthaltenen Abschreibungen werden in ihrer Höhe durch den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes und seine Nutzungsdauer bestimmt. Bei der Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist das Anschaffungskostenprinzip zu beachten. Die Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die von der Gemeinde geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Von den Anschaffungskosten sind Minderungen des Anschaffungspreises abzusetzen. Wenn die Gemeinde einen in ihrer Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstand selbst herstellt, sind unter den Herstellungskosten die Aufwendungen zu verstehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. In die Herstellung dürfen die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten einbezogen werden.

1.3 Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse verschaffen

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Dies kann z.B. in den Fällen erforderlich werden, wenn beim Erwerb eines

Vermögensgegenstandes noch ein Eigentumsvorbehalt besteht, bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung u.a. Gegebenheiten. Lassen sich bestehende Zweifel, ob die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, nicht ausräumen, ist der Aktivierung beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug zu geben. Ergänzend zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums können die Regelungen des Bilanzsteuerrechts herangezogen werden. Insbesondere bei Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen muss der Festlegung „der Vermögensgegenstand steht im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde“ eine genaue Analyse der Vertragsgestaltung vorausgehen.

2. Zu Absatz 2 (Verwaltung des gemeindlichen Vermögens):

2.1 Zu Satz 1 (Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände):

Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Sie sind so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Ziel ist es dabei, die Vermögensgegenstände in einem funktionsfähigen Zustand zu erhalten, so dass ihr Einsatz für die Aufgabenerfüllung gesichert ist. Dies bedeutet auch, eine laufende Unterhaltung von Vermögensgegenständen in dem Umfang durchzuführen, der zur Erhaltung ihrer Funktionsfähigkeit notwendig ist. Aus den Wörtern „wirtschaftlich zu verwalten“ ist die Verpflichtung der Gemeinde zu entnehmen, soweit es möglich ist, auf eine nutzbringende Verwaltung zu achten, bei der auch der Aufgabenzweck zu berücksichtigen ist. Bei Geldanlagen gelten diese Überlegungen nicht, so dass für sie die Ertragserzielung vorgeschrieben ist.

2.2 Zu Satz 2 (Verwaltung von Geldanlagen):

2.2.1 Allgemeines

Der Rahmen der Anlage von Geldmitteln, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt werden, wird einerseits durch die Vorschrift des § 90 Abs. 2 Satz 2 GO NRW bestimmt. Danach gilt, dass bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten ist und sie einen angemessenen Ertrag erbringen sollen. Andererseits wird der Rahmen durch die Verpflichtungen zur Sicherstellung der Liquidität (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW) und zur angemessenen Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Abs. 1 GO NRW) bestimmt, nach denen die angelegten Mittel für ihren Zweck rechtzeitig verfügbar sein müssen. Danach kommt bei der Anlage von Geldmitteln durch die Gemeinde dem Gesichtspunkt der Sicherheit im Zweifel immer ein Vorrang vor einem erzielbaren höheren Ertrag zu. Im Zusammenhang mit Finanzanlagen können von der Gemeinde auch Finanzgeschäfte zur Begrenzung von Zinssenkungen abgeschlossen werden (Floors). Diese Geschäfte kommen i.d.R. in Betracht, wenn die Verzinsung von Finanzanlagen nicht unter ein bestimmtes Niveau sinken soll. Auch ist bei Finanzanlagen eine Kombination von Floors und Caps möglich.

Die Anlage von Geldmitteln erfordert zudem die „Kontrolle“ der Tätigkeit beauftragter Dritter, d.h. die Einholung von „begleitenden Informationen“ über die Anlageformen, Qualität der Anlagen und zeitlichen Festlegungen. Es ist nicht ausreichend, diese Kontrolle nur einmal jährlich vorzunehmen.

2.2.2 Geldanlagen der Gemeinde nach besonderen Anlagegrundsätzen

2.2.2.1 Allgemeines

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

Auf dieser Grundlage wird es vertretbar angesehen, dass nicht benötigte Geldmittel bei einer Verzinsung zu marktüblichen Konditionen nach Maßgabe des § 54 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen in der Fassung der Bekanntmachung vom 17. Dezember 1992 (BGBl. I 1993 S. 2), in der derzeit geltenden Fassung, unter Berücksichtigung der „Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen (Anlageverordnung – AnlV)“ vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3913) und des Gesetzes über Kapitalanlagegesellschaften (KAGG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2726), in der derzeit geltenden Fassung, sowie des Investmentgesetzes (InvG) vom 15.12.2003 (BGBl. I S. 2676), in Spezialfonds angelegt werden. Nach § 2 Abs. 3 InvG sind Spezialfonds die Spezial-Sondervermögen, deren Anteile auf Grund schriftlicher Vereinbarungen mit einer Kapitalanlagegesellschaft jeweils von nicht mehr als 30 Anlegern, die nicht natürliche Personen sind, gehalten werden. Die Geldanlage der Gemeinde in Publikumsfonds ist somit nicht zulässig.

2.2.2.2 Pflichten der Gemeinde

Nach Maßgabe des § 90 GO NRW ist bei der Anlage von Geldmitteln der Gemeinde darauf zu achten, dass zur Werterhaltung des angelegten Geldes das Portfolio des Spezialfonds überwiegend Schuldverschreibungen öffentlicher Emittenten in Euro enthält und der Spezialfonds keine Fremdwährungsanleihen enthalten soll. Bei der Anlage in Aktien und anderen Risikopapieren (Anlagen gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 9, 10, 12 und 13 1. Halbsatz Buchstabe a) der Anlageverordnung) im Rahmen von Spezialfonds ist das besondere Ertrags-Risiko-Profil dieser Anlageformen zu beachten. Der Anteil dieser in Spezialfonds angelegten Mittel darf 35 % des Wertes des Sondervermögens nicht überschreiten. Die Entscheidung für diese Anlageformen ist mit den örtlichen Bedürfnissen in Einklang zu bringen.

Zur Vorbereitung der Entscheidung über die Anlage von Geldmitteln in Spezialfonds sind unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse Anlageziele bzw. Schwerpunkte und Kriterien für die Auswahl der Kapitalanlagegesellschaft zu bestimmen und die notwendigen Informationen über die Qualität des Fondsmanagements der Kapitalanlagegesellschaft einzuholen. Dies enthält insbesondere die Verpflichtung, sich selbst Kenntnisse über Sicherheit, Risiken und die Rentabilität im Vergleich mit anderen Anlagemöglichkeiten zu verschaffen. Außerdem ist nach Maßgabe des § 90 GO darauf zu achten, dass zur Werterhaltung des angelegten Geldes das Portfolio des Spezialfonds überwiegend Schuldverschreibungen öffentlicher Emittenten in Euro enthält und der Spezialfonds keine Fremdwährungsanleihen enthalten soll. Bei der Anlage in Aktien und anderen Risikopapieren (Anlagen gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 9, 10, 12 und 13 1. Halbsatz Buchstabe a) der Anlageverordnung) im Rahmen von Spezialfonds ist das besondere Ertrags-Risiko-Profil dieser Anlageformen zu beachten. Der Anteil dieser in Spezialfonds angelegten Mittel darf 35 % des Wertes des Sondervermögens nicht überschreiten. Die Entscheidung für diese Anlageformen ist mit den örtlichen Bedürfnissen in Einklang zu bringen.

2.2.3 Keine Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage (Geldanlage)

Die Charakterisierung von Zahlungen für Investitionen könnte den Schluss zulassen, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel für eine Kapitalanlage (Geldanlage) mit Krediten finanziert werden darf. In diesen Fällen kann zwar von einer Bedarfsdeckung bei der Gemeinde ausgegangen werden, weil der Kauf einer Kapitalanlage vorgesehen ist, jedoch stehen der Geldanlage von Fremdkapital die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW und das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW entgegen. Eine Geldanlage setzt daher voraus, dass eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital aufgenommen wird. Der Beschaffung von Fremdkapital für den Kauf einer Kapitalanlage kann auch der Verwendungszweck einer Geldanlage entgegenstehen, wenn diese dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Durch diesen Zweck verliert der Kauf einer Kapitalanlage auch den Charakter einer Investition, um einen Kredit dafür aufnehmen zu können. In diesen Fällen besteht dann auch kein aktuelles Erfordernis für eine Bedarfsdeckung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen eine Voraussetzung ist (vgl. § 86 GO NRW).

2.2.4 Bankrechtliche Kundeneinstufung

Nicht unbeachtlich ist in diesem Zusammenhang das Finanzmarktrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 16.07.2007 (BGBl. I S. 1330), nach dem die Banken als Wertpapierdienstleistungsunternehmen künftig verpflichtet sind, ihre Kunden anhand der gesetzlich vorgegebenen Kriterien zu klassifizieren. Dies hat Auswirkungen auf die Bankleistungen, bei denen das Anlegerschutzniveau und die Grundsätze für die Ausführung von Aufträgen in Finanzinstrumenten zu beachten sind. So muss z.B. ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen, das eine Anlageberatung oder eine Finanzportfolioverwaltung vornimmt, von seinem Kunden alle Informationen einholen über Kenntnisse und Erfahrungen der Kunden in Bezug auf Geschäfte mit Finanzinstrumenten, über Anlageziele und ihre finanziellen Verhältnisse, um dem Kunden das für ihn geeignete Finanzinstrument empfehlen zu können. Dazu gehört, dass der Kunde auch die mit einem solchen Geschäft verbundenen Anlagerisiken versteht. Erlangt das Wertpapierdienstleistungsunternehmen nicht die erforderlichen Informationen, darf es im Zusammenhang mit einer Anlageberatung kein Finanzinstrument empfehlen oder im Zusammenhang mit einer Finanzportfolioverwaltung keine Empfehlung abgeben (vgl. die Einzelvorschriften des o.a. Gesetzes).

3. Zu Absatz 3 (Veräußerung von Vermögensgegenständen):

3.1 Zu Satz 1 (Veräußerung nicht benötigter Vermögensgegenstände):

Die Gemeinde darf Vermögensgegenstände, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben in absehbarer Zeit nicht braucht, veräußern. Eine Verpflichtung zur Veräußerung wird damit nicht ausgesprochen. Eine Veräußerung ist jedenfalls unzulässig, wenn der Vermögensgegenstand noch zur Aufgabenerfüllung benötigt wird. Sie kann aber in Frage kommen, wenn für den Vermögensgegenstand ein Ersatz beschafft wird. Der Begriff der Veräußerung umfasst die Verfügung über den Vermögensgegenstand mit dem Ziele der Rechtsübertragung, wobei der Charakter des zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes (Kauf, Tausch, Schenkung) unerheblich ist.

Bei Gemeindevermögen mit besonderem Wert für die Allgemeinheit, z.B. geschichtliche Dokumente oder Kunstgegenstände, muss die Gemeinde nicht nur die eigentliche Aufgabenerfüllung, sondern auch weitergehende Belange der örtlichen Gesellschaft, z.B. die Kulturinteressen der Bürger und Einwohner, bei ihrer Entscheidung über eine Veräußerung berücksichtigen. Auch ist bei der Veräußerung eines Grundstückes von der Gemeinde zu prüfen, ob der Veräußerung eine öffentliche Ausschreibung, ggf. europaweit, vorausgehen muss. Ein solcher Fall kann vorliegen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem Bauauftrag für den Erwerber verbunden wird, dafür Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden und das Projekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet. Für eine europaweite Ausschreibung liegt der Schwellenwert zum 01.11.2006 bei einem Betrag i.H.v. ca. 5.3 Mio. Euro.

3.2 Zu Satz 2 (Veräußerung der Vermögensgegenstände zum vollen Wert):

Die Gemeinde darf ihre Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußern. Unter diesem Begriff ist der Wert zu verstehen, der sich bei der Veräußerung unter voller Ausnutzung aller Möglichkeiten am Markt erzielen lässt. Nach der Vorschrift ist eine unentgeltliche Veräußerung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes nicht zulässig. Daher darf auch eine Subventionierung (Preisnachlass) nicht dazu führen, dass unter Umständen eine unentgeltliche Veräußerung entsteht.

Im Rahmen und zum Zweck der gemeindlichen Aufgabenerfüllung kann in Ausnahmefällen durchaus eine Subventionierung in Form eines niedrigeren Preises zulässig sein. Allerdings muss an die Notwendigkeit einer solchen Subventionierung ein strenger Maßstab angelegt werden. Die Unterschreitung des vollen Wertes eines Vermögensgegenstandes im Rahmen einer Veräußerung ist denkbar mit dem Ziel der Förderung des Wohnungsbaues, der Wirtschaftsförderung, der Förderung privater Träger im Sozialbereich u.a. In diesen Fällen sollte aus Gründen der Klarheit spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde nicht nur der erzielte Veräußerungserlös ausgewiesen, sondern ergänzend dazu auch die gewährte Subventionierung offengelegt werden. Dies vor allem dann, wenn die Subventionierung dazu führt, dass der erzielte Veräußerungserlös unterhalb des bilanzierten Ansatzes (Buchwert) liegt und deshalb für die Gemeinde aus dem Veräußerungsgeschäft ein Verlust entsteht, der zu ergebniswirksamen Aufwendungen führt.

3.3 Veräußerung als „Sale and lease back“-Geschäft

Eine besondere Form der Veräußerung stellen „Sale and lease back“-Geschäfte dar. Durch solche Geschäfte der Gemeinde soll ein in ihrem Eigentum befindliches Objekt an eine Leasinggesellschaft mit dem Zweck veräußert werden, dieses im Rahmen eines Leasingvertrages wieder zurückzumieten. Derartige Verträge sind unter haushaltsrechtlichen und haushaltswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Sie können zulässig sein, wenn im Rahmen dieser Vorschrift die Nutzung des Vermögensgegenstandes zur Aufgabenerledigung der Gemeinde langfristig gesichert ist und die Aufgabenerledigung dadurch wirtschaftlicher wird. Die stetige Aufgabenerledigung ist in der Regel dann gesichert, wenn das „Sale and lease back“-Geschäft zur Werterhaltung bzw. Wertsteigerung des Objekts bestimmt ist und der Gemeinde daran zur Aufgabenerfüllung ein langfristiges Nutzungsrecht sowie eine Rückkaufoption eingeräumt wird. Es liegt in der Hand der Gemeinden, im Rahmen einer geordneten Haushalts- und Wirtschaftsführung über solche Geschäfte zu entscheiden. Derartige Geschäfte sind jedoch unzulässig, wenn sie der Beschaffung von Finanzmittel dienen.

3.4 Bilanzielle Wirkungen der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes

Neben der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes werden vielfach nicht mehr von der Gemeinde benötigte Vermögensgegenstände veräußert. Auch hier gilt, dass die Gemeinde sich ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse einschließlich des Zeitpunktes des Abgangs des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen muss, bevor sie diesen Vermögensgegenstand nicht mehr bilanziert. Dazu gehört nicht nur, den erzielten Veräußerungserlös für den Vermögensgegenstand zu vereinnahmen und entsprechend den Ausweis der liquiden Mittel zu erhöhen. Auch sind die notwendigen Buchungen vorzunehmen, damit der Jahresabschluss u.a. mit der gemeindlichen Bilanz und dem Anlagenspiegel, ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln.

4. Zu Absatz 4 (Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung):

Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt der Absatz 3 sinngemäß. Damit werden alle Arten der Nutzungsüberlassung erfasst, die von der Gemeinde durch Dritte zugelassen werden. Die sinngemäße Anwendung des Absatzes 3 bedeutet, dass die Nutzungsüberlassung regelmäßig entgeltlich sein muss. Als voller Wert gilt dabei, dass erzielbare marktübliche Entgelt. Da aber auch hier bei Vorliegen besonderer Gründe Ausnahmen zulässig sind, kann ggf. auch eine unentgeltliche Überlassung möglich sein. Bei der Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen an Dritte sind gleichzeitig auch die bilanziellen Wirkungen zu prüfen. Dabei ist der allgemeine Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist, zu beachten.

5. Zu Absatz 5 (Verwaltung von Gemeindewald):

Mit diesem Absatz ist für die Verwaltung von Gemeindewald ausdrücklich eine Sonderregelung erlassen worden, damit spezielle Vorschriften zur Anwendung kommen. So gelten für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindewaldungen die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes. Nach dem zuletzt genannten Gesetz ist z.B. ein Betriebsplan zu erstellen, mit dem die laufende Bewirtschaftung des Waldes näher festgelegt wird. Für die Verwaltung von Gemeindewald findet auch das Gesetz über den Gemeinschaftswald im Land Nordrhein-Westfalen - Gemeinschaftswaldgesetz - vom 8. April 1975, GV. NRW. 1975 S. 304, (SGV. NRW. 790) Anwendung, durch das u.a. auch die Haushaltswirtschaft von Waldgenossenschaft, angelehnt an die gemeindliche Haushaltswirtschaft, bestimmt wird.



§ 91

Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

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

(2) ¹Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

²Die Bewertung ist unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit dieses Gesetz nichts anderes vorsieht, vorzunehmen.

Erläuterungen zu § 91:

I. Allgemeines

Wie im Handelsrecht ist das Inventar Grundlage für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde und für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss (Absatz 1). Die neue Verpflichtung ist Folge der Umstellung auf das NKF. Es handelt sich bei der Inventur um ein unabhängig von der Buchführung zu erstellendes vollständiges, detailliertes art-, mengen- und wertmäßiges Erfassen aller Vermögensgegenstände und Schulden zu einem Stichtag. Hierbei sind die kaufmännischen Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur zu beachten. Die Inventur hat den Zweck der Sicherung und Überwachung des gemeindlichen Vermögens und führt zum Inventar. Die weiteren Inhalte zur Inventur und zum Inventar sind in § 28 GemHVO NRW bestimmt. Für die Durchführung der Inventur werden zudem Inventurvereinfachungsverfahren zugelassen (vgl. § 29 GemHVO NRW).

Im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden kommt dem Jahresabschluss eine größere Bedeutung zu als der bisherigen Jahresrechnung zu kommen (Absatz 2). Der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung der Ermächtigungen des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Er besteht daher aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Die Bilanz gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inventur und Inventar)

1.1 Allgemeines

Wie im Handelsrecht ist das Inventar eine Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Die Vorschrift baut auf § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.

Die Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen. Ein Inventar stellt das Bindeglied zwischen den erfassten

Vermögensgegenständen und den Schulden dar. Das nachfolgende Schema soll den Zusammenhang verdeutlichen.

Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz				
Inventur		Inventar		Bilanz
Bestandsaufnahme		Bestandsverzeichnis		Vermögensstatus
<ol style="list-style-type: none"> 1. Lückenlose 2. mengen- und wertmäßige 3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.) 	Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengen- und wertmäßige 2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden 3. in einer geordneten Zusammenstellung 4. zu einem bestimmten Zeitpunkt 	Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz	<ol style="list-style-type: none"> 1. Wertmäßige Darstellung 2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten 3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital 4. zu einem Stichtag 5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen

Abbildung 27 „Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“

1.2 Verpflichtung zur jährlichen Inventur

Die Vorschrift regelt die generelle Verpflichtung der Gemeinde, unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) eine Inventur durchzuführen und ein Inventar anzulegen. Diese Grundsätze beziehen sich auf die Erstellung des Inventars, das der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt. Sie sollen außerdem sichern, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Dies erfordert grundsätzlich eine körperliche Aufnahme (Inventur), bei der die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur, also Vollständigkeit, Richtigkeit, Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme, Einzelerfassung der Bestände, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit Anwendung finden.

Die Vorschrift ist darauf abgestellt, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält und wird durch § 28 GemHVO NRW näher bestimmt. Dabei fließen die aktuellen Werte der Vermögensgegenstände dahingehend in die Erfassung ein, dass durch § 29 Abs. 3 GO NRW auf die Erfassung von Vermögensgegenständen, die einen Wert von 60 Euro nicht überschreiten, verzichtet werden kann. Auf eine Erfassung zu verzichten, weil ggf. kein Ansatz in der Bilanz erfolgen wird, ist für sich allein kein Grund, bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur auszuschließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des Inventurumfangs Berücksichtigung finden.

1.3 Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens

1.3.1 Allgemeines

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, die aber auf die Inventur bezogen als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu achten sind. Dazu gehören als Grundsätze die Vollständigkeit, die Richtigkeit, der Klarheit, der Dokumentation, der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (Ab-

satz 3), der Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände und der Einzelbewertung, die gesonderte Erfassung der Forderungen und Verbindlichkeiten (Absatz 2) sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, die bei jeder Inventur Anwendung finden müssen.

1.3.2 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Dies führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sind. Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen.

1.3.3 Richtigkeit der Bestandsaufnahme

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung. Auch muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

1.3.4 Einzelerfassung der Bestände

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme, d.h. i.d.R. durch eine körperliche Inventur, zu erfassen, soweit nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren, z.B. Festbewertung oder Gruppenbewertung, zu berücksichtigen.

1.3.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert, dass die Vorgehensweise der Inventur im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren sind. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei einer Buchinventur muss die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgen, um dem genannten Grundsatz zu genügen.

1.3.6 Grundsatz der Klarheit

Bei der Inventur muss durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen der einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde gewährleistet werden, dass die einzelnen erfassten Positionen und Posten eindeutig voneinander zu trennen sind. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung in angemessener Zeit nachvollziehen können.

1.3.7 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z.B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z.B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z.B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiko.

1.4 Aufstellung des Inventars

Die Vorgabe der Vorschrift, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar), dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im Jahresabschluss. Das Inventar ist daher zeitnah zum Stichtag 31. Dezember (Abschlussstichtag) aufzustellen und bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung verlangen aber eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, so dass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für das Inventar eine Gliederung entsprechend der gemeindlichen Bilanz an.

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Es besteht deshalb auch eine grundsätzliche Verpflichtung im Rahmen der örtlich bestimmten Verantwortlichkeiten, dass in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis zu unterzeichnen bzw. der jeweiligen Verantwortlichen die einzelnen Teile des Inventars zu unterzeichnen.

2. Zu Absatz 2 (Grundsätze für die Bilanzierung):

Die Bilanzierung von Vermögen und Schulden ist im gemeindlichen Jahresabschluss grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage vorzunehmen. Daraus wird das Entstehen, der Erwerb und die Übertragung an Dritte, aber auch das Erlöschen von Vermögen und Schulden abgeleitet. So sind z.B. Forderungen beim Gläubiger als Anspruchsberechtigten zu aktivieren, aber Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren. Die Grundsätze in dieser Vorschrift über die im Jahresabschluss auszuweisende Wertansätze werden im fünften Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung (§§ 32 bis 36) näher bestimmt.

2.1 Zu Satz 1 (Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten):

Durch diese Vorschrift werden der Gemeinde die Beachtung von zwei wichtigen Grundsätzen für ihre Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und damit für die Bilanzierung auferlegt.

2.1.1 Zu Nummer 1 (Beachtung des Anschaffungswertprinzips):

Der erste Grundsatz in dieser Vorschrift legt fest, dass Vermögensgegenstände höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen anzusetzen sind. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten bilden die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung des Vermögens im gemeindlichen Jahresabschluss. Diese Regelung steht mit der handelsrechtlichen Regelung in Einklang. Ein Wertansatz höherer Wiederbeschaffungswerte zum Ausgleich von inflationären Effekten und technischem Fortschritt wird generell ausgeschlossen.

Der Begriff „Anschaffungskosten“ ist auch im kaufmännischen Rechnungswesen bekannt. Er ist daraus übernommen worden und beinhaltet alle geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können (vgl. § 33 Abs. 2 GemHVO NRW). Der Begriff „Herstellungskosten“ ist ebenfalls aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Die „Herstellungskosten“ geben den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder. Sie beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden. Dabei können nur aufwandsgleiche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes – keine kalkulatorischen Kosten – berücksichtigt werden (vgl. § 33 Abs. 3 GemHVO NRW).

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Diese Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Bilanz. Gleichzeitig wird der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung des betreffenden Produktbereichs als Aufwand abgebildet bzw. nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abreibungen muss den GoB entsprechen.

Auch wenn die Gemeinde eine Schenkung in Form von Sachleistungen erhält, müssen die für die kommunale Aufgabenerfüllung erhaltenen Vermögensgegenstände aktiviert werden. Es nicht zulässig, einen solchen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren, weil aus dem Geschäftsvorfall keine tatsächlich von der Gemeinde zu zahlenden Anschaffungskosten entstanden sind. Die Gemeinde muss vielmehr die erhaltenen Vermögenswerte sowie ggf. damit verbundenen Verpflichtungen in ihrem vollen Umfang bilanzieren. Sie muss daher für solche Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe von einem Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögens erspart blieb. Dies zeigt sich auch dadurch, dass für solche Vermögensgegenstände als „zugewendete“ Sachen ein entsprechender Sonderposten zu passivieren ist. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Dies gilt entsprechend auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

2.1.2 Zu Nummer 2 (Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz):

Der zweite Grundsatz in dieser Vorschrift legt fest, dass in der gemeindlichen Bilanz die Verbindlichkeiten der Gemeinde zu ihrem Rückzahlungsbetrag und Rentenverpflichtungen, für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert anzusetzen sind. Für die Rückstellungen enthält die Vorschrift den Grundsatz, dass diese nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der voraussichtlich notwendig ist.

Die Verbindlichkeiten der Gemeinde stellen eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten dar. Weil der Gemeinde in der Regel ein Geldbetrag zugeflossen ist, sind diese zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Da für die Verbindlichkeiten auch die allgemeinen Bewertungsgrundsätze zu beachten sind, findet hier das Höchstwertprinzip Anwendung. Für die Rentenverpflichtungen, deren Grundlage ein Erwerb eines Vermögensgegenstandes auf Rentenbasis sein kann, gilt, dass diese zum Barwert anzusetzen sind. Ein Ansatz von Rückstellungen ist unter Beachtung des Vorsichtsprinzips vorzunehmen. Er ist nur in dem Umfang zulässig, der den voraussichtlichen zukünftigen Erfüllungsverpflichtungen der Gemeinde entspricht.

2.2 Zu Satz 2 (Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB):

Durch diese Vorschrift werden für die Bewertung von Vermögen und Verbindlichkeiten allgemeine Grundsätze unter Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufgestellt, von denen nur abgewichen werden darf, soweit die Gemeindeordnung etwas anderes vorsieht. Damit wird - wie im kaufmännischen

Rechnungswesen - in der Doppik die Bilanzkontinuität, die Einzelbewertung, das Vorsichtsprinzip mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und im Grundsatz auch die Bewertungsstetigkeit als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Die Regelung ist Ausfluss des Grundsatzes, dass das kaufmännische Rechnungswesen das Referenzmodell für das neue Haushaltsrecht ist, soweit nicht Abweichungen davon aus gesetzlichen oder gemeindlichen Besonderheiten heraus erforderlich sind.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Diese Grundsätze lassen sich in

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt, und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.

Ergänzend dazu sind für die jährlichen Abschlussprüfungen noch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) und für den Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt worden.

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 92
Eröffnungsbilanz

(1) ¹Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie erstmals ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, eine Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung nichts anderes bestimmt ist. ²Die Vorschriften der § 95 Abs. 3 und § 96 sind entsprechend anzuwenden.

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

(3) ¹Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. ²Die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte für die Vermögensgegenstände gelten für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten, soweit nicht Wertberichtigungen nach Absatz 7 vorgenommen werden.

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 92:

I. Allgemeines

1. Die besondere Stellung der Eröffnungsbilanz

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

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

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.

- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein.
- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.
- Auch im Hinblick auf die praktische Umsetzung, z.B. Rückgriff auf die Wertermittlungsverordnung bei der Bewertung von Grundstücken, ist die Bewertung des gemeindlichen Vermögens nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten (Verkehrswert) vorteilhaft.
- Mit den Zielsetzungen des NKF, insbesondere mit den Zielen „Aktualität“ und „intergenerative Gerechtigkeit“, vertreten vergleichbare neuere wissenschaftliche Diskussionen zunehmend die Auffassung, dass für die Bestimmung der Anschaffungskosten auch in der handelsrechtlichen Eröffnungsbilanz stets von Zeitwerten auszugehen ist.
- Die grundsätzliche Bedeutung der Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen bleibt auch bei einer Bewertung auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar und dienen als Basis für die zukünftigen Abschreibungen.
- Für die Festlegung der Bewertung der Vermögensgegenstände nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten hat sich auch das Institut der Deutschen Wirtschaftsprüfer ausgesprochen.

Die Erstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist zudem mit der Eröffnungsbilanz eines Unternehmens in den neuen Bundesländern nach der Vereinigung Deutschlands nach dem D-Markbilanzgesetz 1990 vergleichbar, denn dort waren bei laufender Geschäftstätigkeit in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden zu erfassen und zu bewerten. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden.

2. Die Abbildung von Vermögen und Schulden in der Eröffnungsbilanz

Die Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der kommunalspezifischen Gliederung enthalten. Dazu ist festgelegt worden, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 1 GemHVO NRW). Das nachfolgende Gliederungsschema zeigt dies auf.

Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz	
Aktiva	Passiva
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 1. Sonderposten 2. Rückstellungen 3. Verbindlichkeiten 4. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 28 „Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“

Auch für die Eröffnungsbilanz der Gemeinden gilt, dass sie - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein müssen. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ergibt sich durch Verweis auf § 41 GemHVO NRW. Zur Eröffnungsbilanz ist außerdem ein Anhang (vgl. § 44 GemHVO NRW) zu erstellen, in dem die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber z.B. auch Abweichungen von

der o.a. Mindestgliederung der Bilanz, beschrieben werden. Auch sind dem Anhang als Anlagen ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 53 GemHVO NRW). Der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist zudem noch ein Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen. Nach der Aufstellung durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister bedarf die Eröffnungsbilanz noch – vergleichbar mit den späteren Jahresabschlüssen – der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates der Gemeinde. Die gemeindliche Eröffnungsbilanz unterliegt zudem auch der überörtlichen Prüfung (vgl. Absatz 6).

3. Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

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

Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zu Grunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich, stehen aber nicht über dem Gesetz. Sie sind als ein gesetzlich verankertes Regelungssystem zu verstehen und können sich als unbestimmter Rechtsbegriff im Rahmen der gesetzlichen Regelungen und unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiterentwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Diese Grundsätze lassen sich in

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt, und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.

Ergänzend dazu sind für die jährlichen Abschlussprüfungen noch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) und für den Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt worden. Außerdem sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) entwickelt worden, die allgemeine Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems beinhalten.

Diese Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann. Auch sollen Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, damit dem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen

Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufstellung einer gemeindlichen Eröffnungsbilanz):

1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung einer Eröffnungsbilanz):

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt. Dazu sind die Gliederungsvorschriften für den Bilanzaufbau nach § 41 GemHVO NRW sowie weitere haushaltsrechtliche Vorschriften zu beachten, z.B. den Grundsatz der Stetigkeit.

Zudem gilt für die kommunale Haushaltswirtschaft das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die weiteren Vorgaben zur Eröffnungsbilanz sowie zur Bilanzierung und Bewertung von Vermögen und Schulden der Gemeinde sind im Einzelnen, ggf. auch mit einer Festlegung auf einheitliche Verfahren, werden durch die Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt und sind dort erläutert.

1.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Abs. 3 und § 96 GO NRW):

1.2.1 Verweis auf § 95 Abs. 3 GO NRW

Auf Grund des Verweises auf die Vorschrift des § 95 Abs. 3 GO NRW, die entsprechend für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde anzuwenden ist, hat der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz aufzustellen, der Bürgermeister den Entwurf zu bestätigen und diesen dem Rat der Gemeinde zur Feststellung (Beschlussfassung) zuzuleiten. Dies beinhaltet auch, dass die gemeindliche Eröffnungsbilanz innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufzustellen ist. Die Festlegung eines solchen Zeitraumes ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf dieser Eröffnungsbilanz aufbauen. Mit der Zuleitung durch den Bürgermeister nimmt der Rat den Entwurf der Eröffnungsbilanz entgegen, um ihn an die zuständigen Ausschüsse weiterzuleiten, z.B. an den Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung. Nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung soll der Rat durch Beschluss die ihm vorgelegte Eröffnungsbilanz feststellen.

Das folgende Beispiel soll die Anwendung der für die Eröffnungsbilanz übernommene Zeiträume verdeutlichen: Das neue Rechnungswesen (NKF) wird mit dem Haushaltsjahr 2009 angewendet:

- Stichtag der Eröffnungsbilanz ist der 01.01.2009,
- Erstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister sowie Zuleitung des bestätigten Entwurfs an den Rat bis zum 31.03.2009 sowie
- Feststellung der (noch zuvor zu prüfenden) Eröffnungsbilanz durch den Rat bis zum 31.12.2009.

Allerdings werden nicht in jeder Gemeinde der Zeitraum für die Aufstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz sowie die Zuleitung an den Rat (bis zum 31.03. nach dem Eröffnungsbilanzstichtag) eingehalten werden können. Diese Gemeinden müssen nach diesem Stichtag ständig bemüht sein, die Aufstellung, Bestätigung und Zuleitung

des Entwurfs der Eröffnungsbilanz an den Rat unverzüglich nachzuholen. Die Umstellung auf das NKF ist nach § 6 Abs. 3 NKFEFG erst vollzogen, wenn sämtliche Aufgabenbereiche auf eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung umgestellt und eine Eröffnungsbilanz aufgestellt worden sind. Nur mit der aufgestellten und bestätigten Eröffnungsbilanz ist ausreichende Informationsbasis für die gemeindliche Haushaltsplanung gegeben. Auch die Beurteilung des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen durch die Aufsichtsbehörde erfordert dies, insbesondere dann, wenn z.B. bereits im ersten Haushaltsjahr eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage geplant wird.

Die Planung der Gemeinde für die Haushaltsjahre mit neuem Rechnungswesen baut auf den Daten der Eröffnungsbilanz auf. Daher sollte die Gemeinde mit der Anzeige des neuen Haushaltsplans bei ihrer Aufsichtsbehörde auch den vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz mit vorlegen, denn erst dadurch wird seitens der Gemeinde dokumentiert, dass es sich um belastbare Daten handelt. Dabei ist es unerheblich, ob einzelne Wertansätze noch keine endgültige Bestimmtheit erlangt haben. Für die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen sind die Kenntnisse über die Ansätze in der Eröffnungsbilanz in Form belastbarer Daten zwingend erforderlich. Die Aufsichtsbehörde kann ggf. die Fristen für die Anzeige des Haushalts der Gemeinde gem. § 80 Abs. 5 GO NRW bzw. der Genehmigung nach § 75 Abs. 4 oder § 76 Abs. 2 GO NRW verlängern, wenn ihr die notwendigen Informationen noch nicht vorliegen. Die von der Gemeinde vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz gegebenen Informationen berühren nicht die zu einem späteren Zeitpunkt vorzunehmende Anzeige der vom Rat festgestellten Eröffnungsbilanz an die Aufsichtsbehörde nach § 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 GO NRW.

1.2.2 Verweis auf § 96 GO NRW

1.2.2.1 Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die zweite Verweisung in der Vorschrift auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW beinhaltet, dass die Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz durch den Rat innerhalb eines Zeitraumes von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dem Rat muss daher ermöglicht werden, bis spätestens 31. Dezember den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Auch diese Vorgabe soll der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde Rechnung tragen. Außerdem soll vermieden werden, dass die Gemeinde im zweiten Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen noch auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ ihren Haushalt planen und bewirtschaften muss.

Bei der Entscheidung über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies auch dann, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die bei der Eröffnungsbilanz aufgetretenen Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde entgegen stehen, beseitigt worden sind. Dem Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des Jahresabschlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können.

Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde nicht umsetzbar, z.B. bis zum 31. Dezember 2008, wenn als Stichtag der gemeindlichen Eröffnungsbilanz der 1. Januar 2008 bestimmt wurde, muss die Eröffnungsbilanz spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres mit neuem Rechnungswesen zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres durch den Rat der Gemeinde festgestellt werden (nach dem Beispiel: 31. Dezember 2009). Dieser späte Termin kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden, denn die Eröffnungsbilanz, die vor der ersten Erfassung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde nach dem System der doppelten Buchführung steht, stellt gleichzeitig auch die Eröffnungsbilanz für das erste Haushaltsjahr mit

neuem Rechnungswesen dar. Sie wird daher in das erste Haushaltsjahr einbezogen und kann sachlich in einen Zusammenhang mit dem Jahresabschluss dieses ersten Haushaltsjahres gestellt werden. Eine längere Feststellungszeit könnte z.B. noch zu Erkenntnissen aus der laufenden Bewirtschaftung im ersten Haushaltsjahr führen, die ggf. eine spätere Berichtigung der Eröffnungsbilanz entbehrlich machen.

1.2.2.2 Entlastung des Bürgermeisters

Zusätzlich zum Feststellungsbeschluss haben die Ratsmitglieder auch über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Beschluss ist - vergleichbar dem Beschluss im Rahmen des Jahresabschlusses - als abschließende Entscheidung des Rates über die Art und Form der Vermögensermittlung, Bewertung und Ansatz in der Eröffnungsbilanz anzusehen. Auch bei diesem Beschluss muss die Inhaltsbestimmung des Beschlusses deutlich erkennen lassen, was zum Gegenstand der Entscheidung gemacht worden ist. Über die Feststellung der Eröffnungsbilanz und die Entlastung des Bürgermeisters können zwei eigenständige Beschlüsse gefasst werden. Die beiden Beschlussgegenstände können nicht in einem Beschluss zusammen gefasst werden, weil über die Entlastung des Bürgermeisters die Ratsmitglieder und nicht der Rat entscheidet, auch wenn in beiden Fällen eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW heraus besteht.

Eine vorbehaltlose Feststellung kann zwar gleichzeitig keine vorbehaltlose Entlastung des Bürgermeisters beinhalten. Sie bringt jedoch bereits zum Ausdruck, dass die Ratsmitglieder mit der Eröffnungsbilanz, wie sie sich nach der Prüfung darstellt, einverstanden sind und das Ergebnis grundsätzlich billigen. Mit der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters verzichten die Ratsmitglieder auch darauf, bei der Prüfung festgestellte Mängel, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW durch den Rechnungsprüfungsausschuss geführt haben, weiter zu verfolgen. Dies bedeutet aber nicht, dass damit derartige Mängel auch beseitigt sind. Soweit nachträglich eine Behebung angezeigt ist, muss auch für die Beseitigung der Mängel Sorge getragen werden. Wird die Entlastung ohne Vorbehalt durch die Ratsmitglieder erteilt, muss die Eröffnungsbilanz als endgültig abgeschlossen gelten, soweit nicht spätere Berichtigungen nach Absatz 7 geboten sind. Eine Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters dürfte ggf. auf grundsätzliche und auf gewichtige Fälle beschränken.

1.2.2.2 Anzeige und Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz

Die Verweisung auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW verlangt auch die Anwendung der Regelungen des Absatzes 2, auf Grund derer die vom Rat festgestellte Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen, öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Wegen der Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sollte ihre öffentliche Bekanntmachung nicht vor der Mitteilung der Aufsichtsbehörde erfolgen, dass sie keine Bedenken gegen die festgestellte Eröffnungsbilanz hat.

Ein Hindernis für die Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz kann dadurch bestehen, dass der Rat nur einen Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz gefasst hat und in diesem Zusammenhang die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen haben. Sie haben diese Entlastung auch nicht verweigert, denn dann bestände eine Begründungspflicht für die Ratsmitglieder. Damit sind nicht die notwendigen Beschlüsse gefasst worden, die einer Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz vorausgehen müssen. Erst durch die Nachholung eines fehlenden Beschlusses ist das bestehende Hindernis beseitigt und die Eröffnungsbilanz kann öffentlich bekannt gemacht werden.

Auch wenn die Eröffnungsbilanz nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst hat, besteht ein Hindernis für die Bekanntmachung. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung der Eröffnungsbilanz ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses nicht zulässt. Erst nach Beseitigung des Hindernisses darf die Eröffnungsbilanz öffentlich bekannt gemacht werden.

1.2.3 Verfahrensübersicht zur Feststellung der Eröffnungsbilanz

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Die Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, werden durch die nachfolgende Übersicht verdeutlicht.

Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfes der Eröffnungsbilanz an den Rat (§ 92 i.V.m. § 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von drei Monaten nach dem Stichtag 1. Januar 20.. erfolgen)		
Prüfung der Eröffnungsbilanz durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 Abs. 5 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor? (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)		
Beratung und Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat (§ 92 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des ersten Haushaltsjahres nach dem Stichtag), Auslegung: ggf. bei wichtigen Gründen bis spätestens 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres (zusammen mit dem ersten Jahresabschluss) Entlastung des Bürgermeisters (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige der Eröffnungsbilanz bei der Aufsichtsbehörde (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 29 „Verfahren zur Feststellung der Eröffnungsbilanz“

Im Rahmen der individuellen Prüfung der Eröffnungsbilanz einer Gemeinde durch die Aufsichtsbehörde soll diese auch festzuhalten, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen bzw. ob und welche Verfahrensschritte ggf. zu beanstanden sind.

1.3 Pflicht zur Aufstellung eines Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

1.3.1 Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Auch wenn derzeit keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW) bestimmt werden kann, besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinden. So müssen von ihnen auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW sind dagegen andere Strategien verbunden.

Der Sanierungsplan wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten. Die Frage, ob und ggf. welche Schlussfolge-

rungen bei Vorliegen der Überschuldung der Gemeinde zu ziehen sind und ob und welche Formen des aufsichtsrechtlichen Handelns angezeigt sind, bedarf noch weiterer Erörterungen und Abstimmungen. Es sollen möglichst praktikable Antworten gefunden werden.

1.3.2 Stufen eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung (Sanierungsplan)

Aufgrund der großen Bedeutung der Krisensituation der Gemeinde für den Rat und die Verwaltung sowie die Bürgerinnen und Bürger muss eine Struktur erarbeitet werden, die den gesamten Ablauf der Bewältigung der wirtschaftlichen Krise der Gemeinde beinhaltet und die Grundlage für die notwendigen Handlungen der Gemeinde bietet. Die möglichen fünf Abschnitte eines Gesamtkonzeptes der Gemeinde zur Krisenbewältigung und zur stetigen Entwicklung können, wenn nicht weiter differenziert wird, Folgende sein:

- Stufe 1 „Sensibilisierung/ Krisenerkenntnis“,
- Stufe 2 „Krisenursachen identifizieren“,
- Stufe 3 „Sanierungskonzept - Leitlinie für eine Sanierung“,
- Stufe 4 „Implementierung des Sanierungskonzeptes“ sowie
- Stufe 5 „Sanierungscontrolling“.

Ein erfolgreicher Sanierungsprozess bei der Gemeinde besteht u.a. darin, dass sie die Bewältigung der Krise ihrer haushaltswirtschaftlichen Lage selbst so durchführt, die dauernde Leistungsfähigkeit erreicht und die künftigen Generationen nicht unnötig belastet werden.

2. Zu Absatz 2 (Inhalte der Eröffnungsbilanz):

Im Rahmen der Anzeige an die Aufsichtsbehörde hat die Gemeinde nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften nachfolgend aufgeführte Eröffnungsbilanzunterlagen vorzulegen. Der dazu jeweils aufgeführte Prüfungsauftrag stellt nur ein Beispiel dar, das Anlass für die Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung geben soll:

Eröffnungsbilanz- unterlagen	Haushaltsrechtliche Regelung	Liegt vor:	Bemerkungen
Bestandteile der Eröffnungsbilanz			
Eröffnungsbilanz <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Eröffnungsbilanz den Anforderungen? Wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen?	§ 92 GO NRW i.V.m. § 53 Abs. 1 GemHVO NRW		
Anhang <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Eröffnungsbilanz? Wurden Vereinfachungsverfahren angewandt, z.B. § 56 GemHVO NRW? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 92 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 53 Abs. 1 und § 44 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW		
Anlagen zur Eröffnungsbilanz			
Forderungsspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Forderung gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des RdErl. vom 24.02.2005		
Verbindlichkeitspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Lagebericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 53 Abs. 1 und § 48 GemHVO NRW		

Abbildung 30 „Eröffnungsbilanzunterlagen“

Auch dem Rat der Gemeinde und den zuständigen Ausschüssen müssen für seine Feststellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz die notwendigen Unterlagen (Eröffnungsbilanz mit Anhang und Anlagen) zur Beratung und Beschlussfassung vorgelegt werden. Diese Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Gemeinde. Der Gemeinde ist es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen der Eröffnungsbilanz auch noch weitere Unterlagen beizufügen oder weitere Angaben zu machen, z.B. über die Verantwortlichen in der Gemeinde im Sinne des § 95 Abs. 2 GO NRW, um Interessenkonflikte, die im Zusammenhang mit der von dem in dieser Vorschrift benannten Personenkreis ausgeübten Tätigkeit stehen und von Bedeutung für die Adressaten der Eröffnungsbilanz sind, auszuräumen. Auch kann anhand einer Übersicht, wie sie dem Beteiligungsbericht beizufügen ist (vgl. § 52 Abs. 3 GemHVO NRW), das Bild über die in der Eröffnungsbilanz angesetzten gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen verbessert werden. Die Eröffnungsbilanz muss zudem auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger und für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

Zu beachten ist, dass in den Fällen, in denen wegen besonderer örtlicher Umstände die Eröffnungsbilanz als Hauptwerk nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermitteln kann, der Anhang zusätzliche Angaben zu enthalten hat und darin die besonderen Umstände, die dazu führen, zu erläutern sind. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion der Eröffnungsbilanz abzustellen, damit ggf. durch den Abhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann. Wegen der unterschiedlichen Gegebenheiten in den einzelnen Gemeinden muss im Einzelfall vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten führen. Dies ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst Inhalt und Umfang der Eröffnungsbilanz oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

3. Zu Absatz 3 (Ermittlung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz):

3.1 Zu Satz 1 (Vorsichtig geschätzter Zeitwert):

Der Ansatz und die Bewertung von Vermögensgegenständen orientiert sich im „Dauerbetrieb“ des doppelten Rechnungswesens der Gemeinde an den handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften. Davon ausgehend sind von der Gemeinde dafür die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Um aber zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen einen Wert zu ermitteln, der sich an Zeitwerten orientiert und vorsichtig zu schätzen ist (vorsichtig geschätzte Zeitwerte). Der „vorsichtig geschätzte Zeitwert“ stellt einen Oberbegriff und eine Zielbestimmung unter Beachtung des Vorsichtsprinzips dar. Es handelt sich hierbei um keinen fest definierten bestimmten Wert. Vielmehr soll unter Beachtung der Zielbestimmung (Verhütung eines zu hohen Bilanzansatzes und unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls ein sachgerechter Wert bestimmt werden. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

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

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf

der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Markbilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung stützt sich zusammengefasst auf folgende Überlegungen:

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

Mit dieser Entscheidung wird in besonderem Maße dem Anliegen Rechnung getragen, die Gemeinden bei der Erstellung einer Eröffnungsbilanz mit dem geringst möglichen Aufwand zu belasten, ohne dabei auf allgemein anerkannte kaufmännische Bilanzierungsregeln verzichten zu müssen. Durch die getroffene Regelung stellt die Eröffnungsbilanz für alle Gemeinden die neue Ausgangslage für ihre Haushaltswirtschaft dar.

3.2 Zu Satz 2 (Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten):

3.2.1 Vorsichtig geschätzte Zeitwerte als Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Die Eröffnungsbilanz bildet ab dem Bilanzstichtag die Ausgangslage für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Deshalb muss bereits bei ihrer Aufstellung berücksichtigt werden, dass bei laufendem Geschäftsbetrieb der Gemeinde das Anschaffungskostenprinzip für die spätere Bilanzierung Anwendung findet und in den späteren Jahresabschlüssen die Anschaffungs- und Herstellungskosten die wertmäßige Obergrenze für die Bewertung im gemeindlichen Jahresabschluss darstellen. Die Vorschrift folgt diesem Ansatz, denn es wird bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz für die Vermögensgegenstände angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten.

Der Gestaltung dieser Bestimmung liegt die Fiktion zu Grunde, die Gemeinde hätte zum Stichtag der Eröffnungsbilanz erstmals den Geschäftsbetrieb aufgenommen und dafür die notwendigen Vermögensgegenstände erworben bzw. in den Geschäftsbetrieb eingebracht (Erwerbsfiktion). Dieser fiktive Anschaffungsvorgang wird

auf der Grundlage der vorsichtig geschätzten Zeitwerte im Inventar der Gemeinde sowie durch die Wertansätze in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz abgebildet. Diesen Wertansätzen kann deshalb die Aufgabe zu geschrieben werden, historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde darzustellen. Sie werden in dieser Funktion im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW entsprechend ausgewiesen.

Für diese Festlegung und Funktion hat das D-Markbilanzgesetz als Vorbild gedient. Durch einen Verweis auf die zulässigen Wertberichtigungen nach Absatz 7 wird die Regelung noch ergänzt, um bei Vorliegen späterer Erkenntnisse das objektivierte Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz durch ggf. notwendige Korrekturen zu erhalten.

3.2.2 Vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz keine Abschreibungen

In diesem Zusammenhang ist für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. Entspricht der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden. Auch wenn zur Bestimmung des Umfangs solcher Wertminderungen vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen, besteht gleichwohl keine Identität der Sachverhalte. Daher ist es sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

3.2.3 Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung

Ergibt sich bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, dass in der Eröffnungsbilanz Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden fehlerhaft angesetzt worden sind, so ist der Wertansatz zu berichtigen oder nachzuholen. Die Eröffnungsbilanz gilt dann als geändert. Eine Berichtigung kann letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss vorgenommen werden. Diese Vorgabe ist in Absatz 7 enthalten und hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Derartige Wertberichtigungen der Eröffnungsbilanz nach ihrer Aufstellung wirken sich auch auf die Geltung der Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus.

4. Zu Absatz 4 (Prüfung der Eröffnungsbilanz):

4.1 Allgemeines

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

4.2 Prüfungsumfang

Die Eröffnungsbilanz und der Anhang sind dahingehend zu prüfen, ob sie ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermitteln, denn nach Absatz 2 haben die Eröffnungsbilanz und der Anhang zum Bilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Die Prüfung hat sich aber auch darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Bestimmungen beachtet worden sind. Auch wenn erst in Absatz 5 bestimmt wird, dass auch die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände in die Prüfung einzubeziehen sind, ist dieses Teil der Prüfung der Eröffnungsbilanz. Dazu gehört auch der Lagebericht, der nach § 53 Abs. 1 GemHVO der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Abs. 1 S. 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

4.3 Prüfung und zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz

Bei der Prüfung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass die Feststellung der Eröffnungsbilanz durch Beschluss des Rates entsprechend § 96 GO NRW möglichst innerhalb von zwölf Monaten nach dem Eröffnungsbilanzstichtag erfolgen soll. Dadurch wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgen soll. Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat nicht umsetzbar, muss die Eröffnungsbilanz zusammen mit dem Jahresabschluss des ersten Haushaltsjahres spätestens bis zum 31. Dezember des zweiten Haushaltsjahres, in dem das neue Rechnungswesen angewandt wird, festgestellt werden. Dies kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden. Der Beschluss über die Feststellung der Eröffnungsbilanz darf nur dann erfolgen, wenn eine vorherige Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss stattgefunden hat. Wird die Feststellung der Eröffnungsbilanz vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Nach dem Beschluss des Rates über die Feststellung ist die Eröffnungsbilanz der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen sowie öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

5. Zu Absatz 5 (Zuständigkeit und weitere Inhalte der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

5.1 Zu Satz 1 (Aufgaben des Rechnungsprüfungsausschusses):

In dieser Vorschrift wird ausdrücklich die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt. Nach § 57 Abs. 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat die Aufgabe der Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde und in den künftigen Jahren die Prüfung des Jahresabschlusses und des Gesamtabchlusses der Gemeinde (vgl. § 59 Abs. 3 GO NRW). Mit diesen Vorschriften, ergänzt um § 59 Abs. 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt. Die dem Finanzausschuss auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellenwerts im NKF obliegenden Vorbereitung des Jahresabschlusses, des Gesamtabchlusses und der Eröffnungsbilanz (folgt seiner Aufgabe „Vorbereitung der Haushaltssatzung“) steht der gesetzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordneten Prüfungspflicht der Abschlüsse der Gemeinde nicht entgegen. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

5.2 Zu Satz 2 (Sicherung der Ordnungsmäßigkeit der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

Um die Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern, wird in der Vorschrift klargestellt, welche zusätzlichen Gegenstände in die Prüfung der Eröffnungsbilanz mindestens einzubeziehen sind, zu denen die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände zu zählen sind.

Dazu gehört auch der Lagebericht, der nach § 53 Abs. 1 GemHVO der Eröffnungsbilanz beizufügen ist, auch wenn dies weder in dieser Vorschrift noch durch einen Verweis auf § 101 Abs. 1 S. 4 GO NRW ausdrücklich bestimmt wurde. Der Lagebericht ist vergleichbar der Prüfung beim Jahresabschluss daraufhin zu prüfen, ob er mit der Eröffnungsbilanz in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erwecken.

5.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Ergebnisse der Prüfung der Eröffnungsbilanz):

Die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient der Ordnungsmäßigkeit. So wird durch die in dieser Vorschrift enthaltenen Verweisungen klargestellt, dass die Regeln für die Prüfung von Jahresabschlüssen auch für die Prüfung der Eröffnungsbilanz Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her. Auch der vom Rechnungsprüfungsausschuss zu erteilende Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung, der in den Prüfungsbericht aufzunehmen ist, verdeutlichen das Prüfungsgeschehen. Die Verweisungen auf die weiteren Vorschriften der Gemeindeordnung, z.B. Inhalt des Bestätigungsvermerks, die Verfahrensbeteiligung des Bürgermeisters, die Rechte der Prüfer der Eröffnungsbilanz und eine Beteiligungsregelung für die Gemeindeprüfungsanstalt, wird ein Gesamtzusammenhang zum Verwaltungshandeln hergestellt. So ist z.B. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.

5.4 Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz

Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann z.B. folgende Fassung haben:

Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz
<u>Bestätigungsvermerk des Prüfers</u>
Die Eröffnungsbilanz und der Anhang der Gemeinde ... wurde unter Beachtung des § 92 Abs. 2 GO NRW und unter Einbeziehung der Inventur, des Inventars und der Übersicht über örtlich festgelegte Restnutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie des Lageberichtes geprüft. In die Prüfung sind die sie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch die Eröffnungsbilanz nebst Anhang unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens- und Schuldenlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurde die Nachweise und Unterlagen für die Eröffnungsbilanz nebst Anhang und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung der Eröffnungsbilanz nebst Anhang und des Lageberichts umfasst.
Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.
Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht die Eröffnungsbilanz nebst Anhang den gesetzlichen Vorschriften, den ergänzenden Bestimmungen der gemeindlichen Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen und vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit der Eröffnungsbilanz nebst Anhang, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

Abbildung 31 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen, jedoch abhängig davon, in welchem Umfang von ihnen Prüfungsaufgaben erledigt wurden. Er ist entsprechend zu for-

mulieren. erden Beanstandungen ausgesprochen, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk darf nur erteilt werden, wenn die geprüfte Eröffnungsbilanz unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen noch ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Sind die Beanstandungen so erheblich, dass kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde mehr vermittelt wird, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Der Bestätigungsvermerk ist auch dann zu versagen, wenn der Prüfer nach Ausschöpfung aller angemessenen Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhaltes nicht in der Lage ist, eine Beurteilung abzugeben. Die Versagung ist dann in einem Vermerk, der nicht als Bestätigungsvermerk zu bezeichnen ist, aufzunehmen. Die Einschränkung oder Versagung ist zu begründen.

5.5 Beteiligung Dritter als Prüfer

Wegen der erheblichen Bedeutung der kommunalen Eröffnungsbilanz kann es aus örtlichen Gesichtspunkten heraus erforderlich sein, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung - dessen sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung bedienen muss - für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bedient (vgl. Erläuterungen zu § 103 Abs. 5 GO NRW).

6. Zu Absatz 6 (Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung):

Die gesamte Rechnungslegung der Gemeinde überliegt der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt. Daher muss auch die Eröffnungsbilanz, genauso wie der Jahresabschluss und der Gesamtabchluss, der überörtlichen Prüfung unterliegen. Auch die Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt (vgl. § 105 GO NRW) stellt eine Aufsichtsprüfung dar. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung i.d.R. durch eine gemeindeeigene Stelle vorzunehmen ist.

An die überörtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz schließt sich das gleiche Verfahren an, wie es für die überörtliche Prüfung des Jahresabschlusses nach § 105 GO NRW vorgesehen ist. Die Gemeindeprüfungsanstalt hat das Prüfungsergebnis zur Eröffnungsbilanz in Form eines Prüfberichts der geprüften Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Der Bürgermeister hat den Prüfungsbericht dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Anschließend muss der Rechnungsprüfungsausschuss den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichts sowie über das Ergebnis seiner Beratungen unterrichten. Wenn Beanstandungen ausgesprochen wurden, entsteht für die Gemeinde die Pflicht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und der Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme zum Prüfungsbericht abzugeben. Oftmals enthält der Prüfungsbericht aber keine Beanstandungen mehr, weil diese bereits zuvor ausgeräumt werden konnten.

7. Zu Absatz 7 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz):

Die Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse.

7.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Berichtigung und Nachholung von Wertansätzen):

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder ihrer Nachholung ergibt sich aus der Aufgabe der Eröffnungsbilanz, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler in der Eröffnungsbilanz zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler können dabei unberücksichtigt bleiben. Aufgrund der Tatsache, dass fehlerhafte Ansätze

zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Lediglich in den Fällen der Nachholung eines Wertansatzes besteht wie bei der Erstabibilanzierung die Möglichkeit zur Ausübung von Wahlrechten. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam vorzunehmen bzw. zu buchen ist. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz nicht berührt werden. Dies vermeidet auch die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung auf Grund von ergebnispolitischen Motiven. Im Gesamtzusammenhang mit den zulässigen Wertberichtigungen und Wertnachholungen ist daher ergänzend festgelegt worden, dass nach die entsprechenden Vorgängen im Rahmen der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse, die Eröffnungsbilanz als berichtigt gilt.

7.2 Zu den Sätzen 3 und 4 (Frist der Berichtigung):

Es ist sachgerecht, die Möglichkeit der Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz zeitlich zu befristen, so dass letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss eine Wertberichtigung oder die Nachholung eines Wertansatzes möglich ist. Der Zeitraum gewährt die erforderliche Sicherheit und ist aus dem D-Markbilanzgesetz übernommen worden. Zudem ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf den genannten Zeitraum beschränkt worden. Eine Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz in den späteren Jahresabschlüssen wirkt auf die Eröffnungsbilanz zurück, erfordert aber nicht, die bestandskräftigen Jahresabschlüsse im Zeitraum zwischen der Eröffnungsbilanz und der Berichtigung oder Nachholung von Wertansätzen zu ändern. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind jedoch immer die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

7.3 Berichtigungsmöglichkeiten

Das Nähere für eine Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist in § 57 GemHVO NRW bestimmt. So ist z.B. ein Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich bei dem fehlerhaften Ansatz um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. Dies kann sich z.B. dadurch ergeben, dass Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der Eröffnungsbilanz

- mit einem zu niedrigen Wert,
- mit einem zu hohen Wert,
- zu Unrecht oder
- zu Unrecht nicht

angesetzt worden sind, und dies sich erst bei der Aufstellung späterer Jahresabschlüsse herausstellt. Auch wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen, soll eine Berichtigung erfolgen.

Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die vorgenommenen Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 93
Finanzbuchhaltung

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

Erläuterungen zu § 93:

I. Allgemeines

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen gesetzlichen Regelungen über eine „Gemeindekasse“ der Gemeinde zu Regelungen über eine Finanzbuchhaltung in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen weiterzuentwickeln. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde erfasst. Sie hat die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für den Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden sollen.

Die neue Regelung enthält jedoch keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung. Auch zukünftig gibt es eine Aufgabenteilung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem eigentlichen Zahlungsgeschäft der Gemeinde. Dies macht eine Gliederung der Finanzbuchhaltung in die Bereiche "Buchführung" und „Zahlungsabwicklung“, an die u.a. besondere Sicherheitsanforderungen zu stellen sind, erforderlich. Zur Finanzbuchhaltung sind daher Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen und unter Sicherheitsaspekten gesetzlich bestimmt worden, die jedoch unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich auszugestalten sind.

Die Pflichten und Gestaltungsmöglichkeiten der Finanzbuchhaltung sowie die Vorgaben für die Umsetzung von Sicherheitsstandards werden im Einzelnen in den Erläuterungen zu § 27 „Buchführung“, § 30 „Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung“ und § 31 „Sicherheitsstandards und interne Aufsicht“ der Gemeindehaushaltsverordnung vorgestellt. Dazu gehören auch die Vorschriften über Bewirtschaftung und Überwachung der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen sowie über den Umgang mit gemeindlichen Ansprüchen (vgl. §§ 23 und 26 GemHVO NRW). Es gilt für jede Gemeinde, die Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung gesichert ist und die Verantwortlichen dafür bestimmt sind. Dazu gehört auch, das erforderliche technische und kaufmännische Fachwis-

sen verfügbar zu haben und die Qualität der Buchführung zu gewährleisten sowie dafür Sorge zu tragen, dass die Kosten der Finanzbuchhaltung sich in einem verträglichen Rahmen bewegen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Zweck und Inhalte der Finanzbuchhaltung):

1.1 Zu den Satz 1 (Aufgabe der Finanzbuchhaltung):

Durch diese Vorschrift wird bestimmt, dass die Finanzbuchhaltung die Buchführung und die Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen hat. Die Finanzbuchhaltung hat die Geschäftsvorfälle der Gemeinde systematisch und lückenlos nach bestimmten Regeln und Ordnungskriterien wertmäßig zu erfassen. Das neue Haushaltsrecht bedient sich dabei der kaufmännischen (doppelten) Buchführung, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen.

1.2 Zu den Satz 2 (Beschaffenheit der Buchführung):

1.2.1 Erfassen und abbilden der Geschäftsvorfälle der Gemeinde

Die Finanzbuchhaltung muss die Entwicklung einer Vermögens- (Bilanz) und einer Ergebnisübersicht (Ergebnisrechnung) sowie einer Finanzübersicht (Finanzrechnung) über ein „geschlossenes“ Kontensystem nach dem System der doppelten Buchführung ermöglichen, damit daraus der Jahresabschluss erstellt werden kann und dieser ein Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt. Es ist sachgerecht und angemessen, dass die Geschäftsvorfälle ausdrücklich unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu bearbeiten sind. Auch damit soll gewährleistet werden, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.

1.2.2 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - GoB):

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabschluss aufgestellt werden. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Wie das Handelsrecht macht auch das kommunale Haushaltsrecht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und -pflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert regeln können. Bestehen gesetzliche Regelungen gehen diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor. Die GoB sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen

kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist.

Folgende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gelten:

Der Grundsatz der Vollständigkeit: In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit: Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, so dass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zu Grunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.

Der Grundsatz der Verständlichkeit: Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

Der Grundsatz der Aktualität: Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

Der Grundsatz der Relevanz: Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

Der Grundsatz der Stetigkeit: Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, so dass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

Der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

Da sich ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, zwischen konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze eine Abwägung vorzunehmen. Bedarf es dabei einer Auslegung der Grundsätze, sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

1.2.3 Die gesetzlich bestimmten Grundsätze

Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind für die Umsetzung durch die Gemeinden in einer Vielzahl von Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Die gesetzlichen Bestimmungen umfassen dabei Grundsätze zur Buchführung und zur Bilanz sowie zum Gesamtabschluss.

Zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Buchführung sind u.a. zu zählen:

- Der Grundsatz der Klarheit (§ 27 Abs. 1, § 41 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Richtigkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Buchführungswahrheit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Übersichtlichkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Aktualität (§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Verständlichkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vollständigkeit (§ 91 Abs. 1 GO NRW, § 27 Abs. 1 und 2, § 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- das Belegprinzip (§ 27 Abs. 3 GemHVO NRW).

Über die Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung hinaus sind zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) u.a. zu zählen:

- Der Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Passivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Stetigkeit (§ 32 Abs. 1 Nr. 5, § 41 Abs. 5 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),
- das Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vorsicht (§ 91 Abs. 2 GO NRW, § 32 Abs. 1 Nr. 3, § 35 Abs. 7 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO NRW),
- das Anschaffungswertprinzip (§ 91 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 Abs. 1 GO NRW).

Über die zuvor genannten Grundsätze sind zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zum gemeindlichen Gesamtabschluss u.a. zu zählen:

- Der Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (§ 116 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 Abs. 3 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 116 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW i.V.m. § 303 HGB),
- der Grundsatz der Wesentlichkeit (u.a. § 116 Abs. 3 GO NRW).

Nicht alle wichtigen Grundsätze sind durch Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden.

1.3 Zu Satz 3 (Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung):

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

2. Zu Absatz 2 (Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung):

Die Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für die Finanzbuchhaltung als Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung wird vom Bürgermeister vorgenommen. Sie ist nicht wie bei der örtlichen Rechnungsprüfung dem Rat vorbehalten. Die Bestellung eines Verantwortlichen ist zur Sicherstellung einer ordnungsgemäßen Aufgabenerledigung, d.h. der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Zahlungsabwicklung, erforderlich. Auch bei einer dezentral organisierten Finanzbuchhaltung muss es, insbesondere aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus, eine Gesamtverantwortung in einer Hand geben. Nicht nur dieser Fall macht die Vorgabe der Bestellung eines Verantwortlichen notwendig.

Es ist von der organisatorischen Gestaltung der Finanzbuchhaltung abhängig, ob zusätzlich ein Verantwortlicher für die Zahlungsabwicklung zu bestellen ist. Werden die beiden Aufgabenteile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ in der gemeindlichen Verwaltung nicht organisatorisch eigenständig geführt, sind der nach Absatz 2 zu bestellende Verantwortliche und sein Stellvertreter gleichzeitig auch die Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung und unterliegen dadurch dem Verwandtschaftsverbot nach Absatz 5. Bei einer organisatorischen Eigenständigkeit von Buchführung und Zahlungsabwicklung unterliegen nur der Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter dem Verwandtschaftsverbot. Gleichwohl muss auch bei einer solchen Gestaltung der Finanzbuchhaltung eine Gesamtverantwortung bestehen, um wegen der selbst ge-

schaffenen Aufgabentrennung ein ineinandergreifen der einzelnen Schritte bei der Abwicklung der Aufgaben in eigener Verantwortung zu gewährleisten.

3. Zu Absatz 3 (Dezentrale Aufgabenerledigung):

Ausgehend von den Erprobungen im Rahmen der Zulassung von Ausnahmen von gemeinderechtlichen Vorschriften und der dezentralen Ressourcenverantwortung werden in den Gemeinden in unterschiedlicher Weise eine dezentrale Buchführung und Zahlungsabwicklung vorgenommen. Es wurde deshalb auf die gesetzliche Vorgabe einer zentralen Finanzbuchhaltung verzichtet und ihre Gestaltung der Organisationshoheit der Gemeinde überlassen. Die Vorschrift stellt dies durch die Regelung klar, dass die Finanzbuchhaltung für funktional begrenzte Aufgabenbereiche auch durch mehrere Stellen der Verwaltung erfolgen kann, soweit die ordnungsgemäße Erledigung und die Prüfung gewährleistet sind.

Diese Abgrenzung wurde in der Praxis insbesondere bei den Schulen vorgenommen, denen neben der Haushaltsbewirtschaftung auch die Zahlungsabwicklung über eigene Bankkonten, die gleichwohl Bankkonten der Gemeinde sind, erlaubt wurde. Im NKF muss bei der Dezentralisierung der Finanzbuchhaltung im Einzelfall geklärt werden, ob nur eine „Vorbuchung“ vorgenommen werden soll, bei der dann nicht jeder Geschäftsvorfall, jedoch das Gesamtergebnis in die „originäre“ Finanzbuchhaltung der Gemeinde übernommen werden muss oder ob es sich im Prinzip um eine Abwicklung von Vorschüssen handelt. In allen Fällen müssen die haushaltsrechtlichen Anforderungen eingehalten werden. Dazu gehört auch die Festlegung von Verantwortlichkeiten, z.B. um eine sachgerechte Liquiditätsplanung einschließlich der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung möglich zu machen..

4. Zu Absatz 4 (Trennung von fachlicher Entscheidung und Durchführung der Zahlungsabwicklung):

Die bisher schon bestehende Regelung, dass die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Bediensteten keine Zahlungen der Gemeinde abwickeln dürfen, ist übernommen worden. Dieser Grundsatz ist aber wegen seiner Bedeutung nunmehr gesetzlich verankert worden. Er ist eine Ausprägung des Grundsatzes der Trennung von fachlicher Entscheidung und Durchführung der Zahlungsabwicklung. Der Grundsatz stellt daher nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des Verwaltungsablaufs dar, sondern ist auch Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zu Lasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind. Auch aus anderen Sicherheitsgesichtspunkten war es erforderlich, ein solches Verbot in der Gemeindeordnung zu verankern, das in der Praxis auch als „Vier-Augen-Prinzip“ bezeichnet wird und die Einhaltung der Trennung zwischen Bewirtschaftung der Haushaltsmittel bzw. Rechnungsprüfung und Zahlungsabwicklung gewährleisten soll. Dieser Grundsatz gilt wegen der Sonderstellung der örtlichen Rechnungsprüfung auch für die damit beauftragten Bediensteten (vgl. § 104 GO NRW). Außerdem wird durch diese Regelung auch erfasst, dass die genannten Bediensteten nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben können.

5. Zu Absatz 5 (Verwandtschaftsverbot zur Vermeidung von Interessenkonflikten):

Unter Sicherheitsgesichtspunkten ist auch das Verwandtschaftsverbot zwischen bestimmten Beschäftigten in der Gemeindeverwaltung zu sehen. Das Gebot gilt für den Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung und seinen Stellvertreter (vgl. Absatz 2), die nicht nur Verantwortliche für die Buchführung, sondern gleichzeitig auch Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung sind. Es ist beim Verwandtschaftsverbot zu beachten, dass dieses nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch auf diejenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Das Verbot in dieser Vorschrift soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen.

Im Rahmen der erweiterten gesetzlichen Delegationsmöglichkeiten sowie der Beauftragung Dritter wird das Verwandtschaftsverbot in dieser Vorschrift ausgedehnt, weil es auf Grund der örtlichen Organisationshoheit der

Gemeinde zulässig ist, die beiden Teile der Finanzbuchhaltung „Buchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ in der gemeindlichen Verwaltung organisatorisch eigenständig zu führen. Dies geschieht oftmals dadurch, dass nur die Buchführung dem Kämmerer, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde inne hat bzw. dem Aufgabenbereich „Kämmerei“ zugeordnet wird. In diesen Fällen wird vielfach, auch wegen der Einhaltung der Trennung zwischen der Buchung der Geschäftsvorfälle und dem Zahlungsverkehr, die Gesamtverantwortung für die Finanzbuchhaltung in eine Verantwortung für die „Buchführung“ und eine Verantwortung für die „Zahlungsabwicklung“ aufgeteilt. Dies erfordert wegen des historisch gewachsenen Verwandtschaftsverbotes unter Sicherheitsgesichtspunkten dann die zusätzliche Bestellung eines Verantwortlichen und eines Stellvertreters für den Bereich der Zahlungsabwicklung.

Wird die Finanzbuchhaltung ganz oder teilweise dem Aufgabenbereich des Kämmerers zugeordnet, darf dieser nicht mehr die ihm zugeordnete Aufsichtsfunktion über die Finanzbuchhaltung nach § 31 Abs. 4 GemHVO NRW wahrnehmen. Die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung obliegt dann dem Bürgermeister, wenn er sie nicht einem anderen Beschäftigten übertragen hat (vgl. § 31 Abs. 4 GemHVO NRW).

6. Zu Absatz 6 (Gesonderte Rechnungskreise bei Sondervermögen und Treuhandvermögen):

Eine Bildung von Sonderkassen für Sondervermögen und Treuhandvermögen ist zukünftig nicht mehr vorgesehen. Auch ist nicht zwingend eine eigene Finanzbuchhaltung für jedes Sondervermögen oder Treuhandvermögen vorgesehen. Es ist ausreichend, wenn die Gemeinde die Geschäftsvorfälle dieser besonderen Vermögensbereiche so abwickelt, dass für diese gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden können, soweit diese vorgeschrieben ist, z.B. für Sondervermögen, wenn diese nicht Teil des gemeindlichen Haushalts, sondern in Form von Eigenbetrieben organisatorisch selbstständig sind. Damit wird der gesetzlich vorgesehenen Separierung dieser Vermögen durch die Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Bei in den Haushalt der Gemeinde integrierten Sondervermögen, z.B. Gemeindegliedervermögen oder rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen, muss der von der Gemeinde zu erbringende Nachweis über die Einhaltung des verbindlich gesetzten Zwecks nicht allein über die haushaltswirtschaftlichen Daten geführt werden. Auch durch gesonderte Unterlagen, z.B. eine Nebenrechnung, kann ein prüffähiger (Verwendungs-) Nachweis erbracht werden.



§ 94 Übertragung der Finanzbuchhaltung

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

Erläuterungen zu § 94:

1. Zu Satz 1 (Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte):

1.1 Allgemeines

Die Vorschrift ermöglicht es den Gemeinden - wie bisher bei den Kassengeschäften -, ihre Finanzbuchhaltung durch Stellen außerhalb der Gemeindeverwaltung erledigen zu lassen. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Übertragung nach öffentlichem Recht oder nach den Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts vorgenommen wird und ob ein Aufgabenübergang vorliegt oder nur die Erledigung der Aufgabe einem Anderen überlassen wird. Der Gemeinde stehen alle diese Möglichkeiten offen. Auch deshalb wird durch Satz 3 noch einmal ausdrücklich festgestellt, dass die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit unberührt bleiben.

1.2 Ordnungsgemäße Aufgabenerledigung durch den Dritten sichern

Die Rechte und Pflichten der Gemeinde als Aufgabenträgerin für die Durchführung der Finanzbuchhaltung bleiben dabei unberührt. Sie ist auch bei einer Aufgabenübertragung weiterhin für die ordnungsgemäße Erledigung dieser Aufgabe verantwortlich und muss sich in ihrem Verhältnis zu den Bürgerinnen und Bürgern das Handeln der beauftragten Stelle als ihr eigenes Handeln anrechnen lassen. Aus der Funktion der Finanzbuchhaltung ergibt sich, dass die ordnungsgemäße Erledigung nur angenommen werden kann, wenn die Funktion der Finanzbuchhaltung im doppischen Rechnungswesen der Gemeinde auch bei der Auftragung auf Dritte in vollem Umfang erhalten bleibt. D.h., die beauftragte Stelle muss die Geschäftsabwicklung so vornehmen, dass die vorgesehene Haushaltsplanung und Haushaltsausführung durch die Gemeinde möglich wird sowie der vorgeschriebene Jahresabschluss und der Gesamtabschluss nicht beeinträchtigt werden. Außerdem muss auch die beauftragte Stelle die Einhaltung der haushaltsrechtlichen Sicherheitsstandards gewährleisten (vgl. § 31 GemHVO NRW).

Für eine von der Gemeinde beauftragte Stelle besteht i.d.R. keine rechtliche Verpflichtung, die für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften einzuhalten. Deshalb muss die Gemeinde im Rahmen des abzuschließenden Geschäftsbesorgungsvertrages sicherstellen, dass diese Stelle die einschlägigen haushaltsrechtlichen Bestimmungen der Gemeindeordnung und die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung einhält. Es muss gewährleistet werden, dass diese Stelle die Aufgaben, die von der gemeindlichen Finanzbuchhaltung im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu erledigen sind, sachgerecht erfüllt. Daher muss sich die Gemeinde Weisungs- und Kontrollrechte vorbehalten und eine ausreichende laufende Überwachung der vom Dritten vorzunehmenden (übertragenen) Aufgabenerledigung sicherstellen.

1.3 Durchführung von Prüfungen bei Dritten

Ein Dritter, der Aufgaben der Finanzbuchhaltung für die Gemeinde erledigt, muss im Rahmen der übertragenen Aufgaben hinnehmen, dass bei ihm auch Prüfungen nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, z.B. durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde und durch die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfung, durchgeführt werden. Er muss daher die übertragenen Geschäfte so führen, dass bei ihm eine Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften möglich ist. Dafür hat er die aus seiner Aufgabenerledigung für die Gemeinde vorhandenen Unterlagen vorzulegen und den Prüfern ein Betreten der Räume im notwendigen Umfang zu gestatten.

2. Zu Satz 2 (Keine Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung):

Erfolgt durch die Gemeinde eine Übertragung der Finanzbuchhaltung auf private Dritte darf diese Übertragung nicht die Befugnis zum Eingriff in Rechte Dritter enthalten. Aus diesem Grund wird durch Satz 2 der Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass die Zwangsvollstreckung von der Übertragung auf Dritte ausgeschlossen ist. Die Gemeinde muss bei einer Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung auf Dritte die Durchführung von Vollstreckungsmaßnahmen entweder weiterhin selbst vornehmen oder durch eine andere Gemeinde oder den Kreis erledigen lassen, z.B. im Rahmen der Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit.

3. Zu Satz 3 (Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit):

In den Fällen, in denen die Gemeinde ihre Finanzbuchhaltung ganz oder zum Teil von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lässt, bleiben die Vorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) unberührt. Mit diesem Gesetz soll die Erledigung gemeindlicher Aufgaben gesichert werden, wenn eine Gemeinde nicht oder nicht erfolgreich wahrgenommen werden kann. Anlass kann sein, dass eine Aufgabe die Leistungskraft einer Gemeinde übersteigt oder dass Sachzwänge bestehen, die zu Interesse an einer gemeinsamen Erledigung der Aufgabe zusammen mit einer anderen Gemeinde führen. Dazu hält das Gesetz unterschiedliche Formen für die gemeindliche Zusammenarbeit bereit. So können Gemeinden die Aufgaben, zu deren Erfüllung sie berechtigt oder verpflichtet sind, nach den Vorschriften des Gesetzes gemeinsam wahrnehmen. Dies gilt nicht, wenn durch Gesetz eine besondere Rechtsform für die Zusammenarbeit vorgeschrieben oder die gemeinsame Wahrnehmung einer Aufgabe ausgeschlossen ist. Auch können zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben Arbeitsgemeinschaften begründet, Zweckverbände und gemeinsame Kommunalunternehmen gebildet sowie öffentlich-rechtliche Vereinbarungen geschlossen werden. Dabei bleibt die Befugnis, zur gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben die Gestaltungsmöglichkeiten des Privatrechts zu benutzen, unberührt. Diese Möglichkeiten werden hier im Einzelnen nicht näher erläutert (vgl. dazu das „Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GKG) vom 1. Oktober 1979 - GV. NRW. S. 621; SGV. NRW. 202).

4. Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten

Die Gemeinde kann ihre Finanzbuchhaltung nicht nur von einer Stelle außerhalb der Gemeindeverwaltung besorgen lassen, sie kann auch die Finanzbuchhaltung Dritter übernehmen. Dies gilt nicht nur für Übernahmen von ihren organisatorisch selbstständigen Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW) oder den in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW). Auch durch Fachgesetze wird es Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung ihrer Haushaltswirtschaft zu beauftragen. Die Tätigkeit der Gemeinde ist dann i.d.R. entgeltpflichtig und die Gemeinde hat in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Sie dürfte die Übernahme einer solchen Aufgabe jedoch dann kaum ablehnen, wenn sie z.B. selbst einem Zusammenschluss angehört, für den es wichtig ist, dass die ordnungsgemäße Erledigung seiner Haushaltswirtschaft gesichert ist.

Anders als bei der Übertragung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung kann die Gemeinde bei der Übernahme der Durchführung haushaltswirtschaftlicher Aufgaben von Dritten auch die dazu erforderlichen Vollstreckungsaufgaben wahrnehmen, denn die Gemeinde ist eine nach dem Verwaltungsvollstreckungsgesetz mögliche Vollstreckungsbehörde. So sieht z.B. das Gemeinschaftswaldgesetz in § 20 Abs. 3 vor, dass die Gemeinden für die Waldgenossenschaften die zuständigen Vollstreckungsbehörden im Sinne des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sind. Auch für andere öffentlich-rechtliche Körperschaften kann die Gemeinde Vollstreckungsaufgaben erledigen.



§ 95
Jahresabschluss

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

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

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

²§ 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 gelten entsprechend.

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

Erläuterungen zu § 95:

I. Allgemeines

1. Inhalt der Vorschriften über den Jahresabschluss

Die Vorschriften über den Jahresabschluss ergeben sich zwingend aus dem System des kommunalen Haushaltsrechts, da eine Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft der Haushaltsplan ist. Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde hat, ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber gegenüber dem Rat Rechenschaft ablegen muss. Er soll darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben.

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

Der Jahresabschluss mit seinen Bestandteilen ist im sechsten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt. Es gilt für jede Gemeinde, einen Jahresabschluss zu erstellen, der unter Beachtung der rechtlichen Vorschriften und des Maßgeblichkeitsprinzips so aufgebaut und ausgestaltet ist, dass er für die Beurteilung der

wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, aber auch für sonstige gemeinderechtliche Fragestellungen, dienen kann. Daher wurde für den Jahresabschluss im NKF festgelegt, dass die Aufgabe der jahresbezogenen Ergebnisermittlung und die Informationsfunktion gleichrangig nebeneinander stehen.

2. Schritte zum Jahresabschluss

Die Aufstellung des Jahresabschlusses erfordert eine Vielzahl von „technischen“ Schritten zur Erreichung des Jahresabschlusses. Mit dem nachfolgenden Schema werden einige der für die Erstellung des Jahresabschlusses notwendigen Schritte beispielhaft in allgemeiner Form vorgestellt.

Schritte zum Jahresabschluss
Durchführung der Inventur
<ul style="list-style-type: none"> - Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens - Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden
Erstellen eines Inventars der Gemeinde
<ul style="list-style-type: none"> - Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten - Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten
Aufstellung der Ergebnisrechnung
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Periodenabgrenzung - Ansatz/Ist-Vergleich - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Aufstellung der Finanzrechnung
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Kassenwirksamkeit - Ansatz/Ist-Vergleich - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Aufstellung der Bilanz
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden - Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten - Aktive und passive Rechnungsabgrenzung - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes
<ul style="list-style-type: none"> - Zusammenstellung von Daten und Unterlagen - Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben - Zutreffende Berichterstattung - Erstellung des Forderungsspiegels - Erstellung des Anlagenspiegels - Erstellung des Verbindlichkeitsspiegels
Jahresabschluss
<ul style="list-style-type: none"> - Ergebnisrechnung - Finanzrechnung - Teilrechnungen - Bilanz - Anhang <li style="padding-left: 20px;">mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel als Anlagen - Lagebericht - (beizufügen, wenn kein Gesamtanschluss: Beteiligungsbericht)

Abbildung 32 „Schritte zum Jahresabschluss“

Bei der Aufstellung des Jahresabschlusses sind die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde zu berücksichtigen. Sie werden die Arbeiten zur Aufstellung des Gesamtabschlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen.

Wichtige Schritte zur Aufstellung des Jahresabschlusses sind die Durchführung der Inventur, die Erstellung eines Inventars, der Ansatz/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung, zutreffende Wertansätze in der gemeindlichen Bilanz sowie eine verständliche und nachvollziehbare Berichterstattung im Anhang und im Lagebericht. Auch muss der Jahresabschluss seiner Aufgabe, das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres nachzuweisen und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchfüh-

rung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, gerecht werden. Dies ist im notwendigen Umfang zu erläutern.

3. Haushaltssicherungskonzept bei der Bestätigung über den Jahresabschluss

Auch bei der Bestätigung über den Jahresabschluss kann nach § 76 Abs. 1 S. 2 GO NRW für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes entstehen. In diesen Fällen bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass dieses Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Auch dann ist auf das Ursachenjahr bezogen die Frist für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs zu bestimmen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses):

1.1 Zu Satz 1 (Inhalt des Jahresabschlusses):

Wie im kaufmännischen Rechnungswesen soll auch im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Jahresabschluss eine größere Bedeutung als der bisherigen Jahresrechnung zu kommen. Der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres hat die Gemeinde daher einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres nachzuweisen ist. Bei seiner Aufstellung sind alle Tatbestände zu berücksichtigen und offen zu legen, die einen Einfluss auf das Jahresergebnis haben und wegen ihres Aussagewertes auch für die Adressaten des Jahresabschlusses Bedeutung haben. Dieser Grundsatz der Wesentlichkeit ist immer dann anzuwenden, wenn dadurch der Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde verbessert wird. Der dafür notwendige Abwägungsprozess vor Ort ist unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten vorzunehmen.

1.2 Zu Satz 2 (Aufgabe des Jahresabschlusses):

Diese Vorschrift stellt einen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz dar, der als Generalnorm die Vorlage eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde gewährleisten soll.

1.2.1 Vermittlung eines Bildes über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde

Der Jahresabschluss zeigt das Ergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nach festgelegten haushaltsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen Regeln auf. Er soll damit über das Handeln der Gemeinde Rechnung legen und diese dokumentieren. Der Jahresabschluss muss daher unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln.

1.2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Wie das Handelsrecht stellt auch das kommunale Haushaltsrecht die GoB in einen Zusammenhang mit den gesetzlichen Vorschriften über den Jahresabschluss. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfah-

ren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die GoB sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist.

Folgende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gelten:

Der Grundsatz der Vollständigkeit: In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit: Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, so dass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zu Grunde liegenden Dokumenten decken und der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB erfolgt.

Der Grundsatz der Verständlichkeit: Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

Der Grundsatz der Aktualität: Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

Der Grundsatz der Relevanz: Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

Der Grundsatz der Stetigkeit: Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, so dass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

Der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

Da sich ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, zwischen konkurrierenden Sachverhalten unter Beachtung der o.a. Grundsätze eine Abwägung vorzunehmen. Bedarf es dabei einer Auslegung der Grundsätze, sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen.

1.2.3 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

Für den Jahresabschluss spielen außerdem auch die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze eine wichtige Rolle. Sie bilden einen Teil der GoB und lassen sich in folgende Grundsätze untergliedern:

Allgemein geltende Grundsätze:

- Grundsatz der Bilanzidentität;
- Grundsatz der Bilanzkontinuität,
- Grundsatz der Wesentlichkeit,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit,

Bilanzierungsgrundsätze:

- Aktivierungsgrundsatz,
- Passivierungsgrundsatz,
- Grundsatz der Vollständigkeit,
- Grundsatz des Saldierungsverbots,

Bewertungsgrundsätze:

- Grundsatz der Pagatorik,
- Grundsatz der stichtagsbezogenen Bewertung,
- Grundsatz der Einzelbewertung
- Grundsatz der Vorsicht, auch als
 - Realisationsprinzip,
 - Imparitätsprinzip,
 - Niederstwertprinzip,
 - Höchstwertprinzip,
- Grundsatz der Bewertungsstetigkeit.

Die Gliederungsvorschriften zur gemeindlichen Bilanz in § 41 GemHVO NRW konkretisieren z.B. die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Die Bewertungsvorschriften in den §§ 32 bis 36, 42 und 43 GemHVO NRW prägen das Vorsichtsprinzip weiter aus.

1.2.4 Erläuterungspflichten

Für die Beurteilung des Jahresabschlusses ist es erforderlich, dass neben den Darstellungen im Anhang und im Lagebericht weitere wesentliche Inhalte erläutert werden. Dies dient u.a. dazu relevante Details zu verdeutlichen und ergänzende Informationen zu vermitteln, die sich aus dem Zahlenwerk nicht unmittelbar ergeben, jedoch für die Beurteilung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres bzw. der daraus entstandenen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde von Bedeutung sind. Welche Sachverhalte in welchem Umfang zu erläutern sind, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden. Sie muss dabei die Interessen aller Adressaten des Jahresabschlusses berücksichtigen.

1.3 Zu Satz 3 (Bestandteile des Jahresabschlusses):

1.3.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift besteht der Jahresabschluss aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Die Bilanz gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind. Der Anhang und der Lagebericht sollen durch ihre Angaben und Erläuterungen dazu beitragen.

1.3.2 Die Ergebnisrechnung

In der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW sind für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Außerdem wird durch den Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt. Zudem ist es zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen. Dabei ist die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW sowie die Regelung in § 96 Abs. 1 S. 2 GO NRW zu beachten, dass der Rat über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen hat.

Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von den im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Den Gemeinden wird empfohlen, bei Bedarf nicht nur die nach § 38 Abs. 2 GemHVO NRW auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen in dem Plan-/Ist-Vergleich gesondert auszuweisen, sondern darüber hinaus auch andere Veränderungen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans aufzuzeigen, z.B. Erhöhungen oder Minderungen der Haushaltspositionen, deren Ursache in einer Nachtragsatzung oder in einer Haushaltssperre liegt oder die durch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen entstanden sind. Diese Veränderungen sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Außerdem ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummern 1.6.1 und 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.3 Die Finanzrechnung

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

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes erforderlich, den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand an Finanzmitteln fließt in den Posten „Liquide Mittel“ in der Schlussbilanz des Haushaltsjahres ein. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummern 1.6.1 und 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.4 Die Teilrechnungen

1.3.4.1 Die Teilergebnisrechnung

Die Teilergebnisrechnungen nach § 40 GemHVO NRW sind entsprechend der Ergebnisrechnung zu gliedern. In diesen Rechnungen sind die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde sie für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst hat. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO NRW). Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilergebnisrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.4.2 Die Teilfinanzrechnung

Die Teilfinanzrechnungen nach § 40 GemHVO NRW sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsnachweis) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B (Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.5 Die Bilanz

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

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

Nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit muss in der Bilanzgliederung die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich sein. Aus den gewählten Bezeichnungen müssen jeweils die Begriffsinhalte transparent und nachvollziehbar sein. In der Bilanz muss zudem jeder Posten mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag) in einer eigenen Zeile stehen. Entsprechend der Fristigkeit müssen die Bilanzposten in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt sein. Diese Aufgliederung kann von der Gemeinde je nach Bedeutung einzelner Posten durch „davon-Vermerke“ weiter untergliedert werden, wenn dies in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung sachgerecht und in Bezug auf das Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz vertretbar ist. Außerdem sind bei der Festlegung der einzelnen Bilanzposten die verbindlichen Zuordnungsvorschriften, die durch den kommunalen Kontierungsplan näher bestimmt sind, zu beachten (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005; SMBl. NRW. 6300).

1.3.6 Der Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW). In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Ergebnisrechnung und der Bilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen. Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Ergebnisrechnung und der Bilanz sowie ihren Untergliederungen stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Ver-

mögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel, der z.B. auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse, z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, enthält, beigefügt werden.

1.4 Zu Satz 4 (Beifügung des Lageberichtes zum Jahresabschluss):

Nach dieser Vorschrift ist dem Jahresabschluss ein Lagebericht beizufügen, dessen Inhalt durch § 48 GemHVO NRW näher bestimmt wird. Der Lagebericht ist danach so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Einerseits ist im Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr zu geben, denn er hat die Aufgabe, den Verlauf der laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in zusammengefasster Form darzustellen. Andererseits soll er auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten. Dadurch kann der Lagebericht die Jahresabschlussanalyse erleichtern und offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt bzw. vorgenommen wird. In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Funktion. Auch kann er als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

Für die äußere Gestaltung des Lageberichtes, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Lageberichtes in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Weil die Anforderungen an den Lagebericht in Einklang mit dem Handelsrecht stehen, können zur Konkretisierung und Ausgestaltung des Lageberichtes Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden. Diese sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Kernverwaltung der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln. Das nachfolgende Schema soll dazu beitragen, dass die Inhalte des Lageberichtes möglichst systematisch aufgebaut und für die Adressaten transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

1.5 Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde

Um dem Rat einer Gemeinde die Feststellung des Jahresabschlusses zu ermöglichen, müssen ihm und den zuständigen Ausschüssen der Jahresabschluss mit seinen Anlagen zur Beratung und Feststellung vorgelegt werden. Diese Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Lage der einzelnen Gemeinde.

Zu den Unterlagen, die dem Jahresabschluss der Gemeinde beizufügen sind, gehören insbesondere der Anlagenspiegel, der Forderungsspiegel und der Verbindlichkeitspiegel, die dem Anhang nach § 44 Abs. 3 GemHVO NRW beizufügen sind. Der Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW soll die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW zu gliedern und erleichtert daher den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens. Der Forderungsspiegel soll in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Der Verbindlichkeitspiegel ist nach zwei Systemisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde transparent zu machen. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Außerdem ist bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Der Gemeinde ist es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Jahresabschluss auch noch weitere Unterlagen beizufügen. Diese Unterlagen müssen mit den gesetzlich

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 95 GO NRW

vorgesehenen Unterlagen kombinierbar sein und dürfen nicht die Informationsqualität für die Adressaten des gemeindlichen Jahresabschlusses beeinträchtigen.

Jahresabschluss- unterlagen	Haushaltsrechtliche Regelung	Liegt vor:	Bemerkungen
Bestandteile des Jahresabschlusses			
Ergebnisrechnung <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Ergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?	§ 95 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 37 Abs. 1 Nr. 1 und § 38 sowie § 22 Abs. 4 GemHVO NRW und Nr. 1.6.1 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Finanzrechnung <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Finanzrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Haushaltspositionen sowie die Ist-Ergebnisse und Planansätze?	§ 95 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 37 Abs. 1 Nr. 2 und § 39 sowie § 22 Abs. 4 GemHVO NRW und Nr. 1.6.3 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Teilrechnungen <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung den im Haushaltsplan ausgewiesenen produktorientierten Teilplänen? Enthält jede einzelne Teilrechnung die Ist-Zahlen zu Leistungsmengen und Kennzahlen in den Teilplänen?	§ 95 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 37 Abs. 1 Nr. 3 und § 40 GemHVO NRW sowie den Nrn. 1.6.2 und Nr. 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Bilanz <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Bilanz den Anforderungen? Wird auf der Aktivseite ein „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ ausgewiesen?	§ 95 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 37 Abs. 1 Nr. 4 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW sowie den Nr. 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Anhang <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung? Wurden Vereinfachungsverfahren angewandt? Erfüllt er die übrigen Anforderungen?	§ 95 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 37 Abs. 1 Nr. 5 und § 44 GemHVO NRW		
Anlagen zum Jahresabschluss			
Anlagenspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens dargestellt? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Abs. 3 und § 45 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Forderungsspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Forderung gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Abs. 3 und § 46 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Verbindlichkeitspiegel <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 44 Abs. 3 und § 47 GemHVO NRW sowie Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005		
Lagebericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 95 Abs. 1 und 2 GO NRW i.V.m. § 48 GemHVO NRW		

Abbildung 33 „Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“

Der Jahresabschluss muss für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie zur Anzeige bei der Aufsichtsbehörde geeignet sein. Die Jahresabschlussunterlagen sind daher in der Abbildung beispielhaft aufgeführt.

2. Zu Absatz 2 (Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift ist dem § 285 (Nummer 10) HGB nachgebildet. Sie dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss hervorzuheben. Zu jedem Jahresabschluss sind am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreis gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z.B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z.B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet. Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

2.2 Auskünfte der Mitglieder des Rates nach § 43 GO NRW

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Abs. 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

Soweit in dieser Vorschrift auf die entsprechende Geltung des § 43 Abs. 2 Nrn. 5 und 6 GO NRW verwiesen wird, hat bei einem Verstoß gegen die Offenbarungspflichten der Rat, die Bezirksvertretung beziehungsweise ein Ausschuss dies durch Beschluss festzustellen. Die Mitglieder der Bezirksvertretungen sowie sachkundige Bürger und sachkundige Einwohner als Mitglieder von Ausschüssen können Ansprüche anderer gegen die Gemeinde nur dann nicht geltend machen, wenn diese im Zusammenhang mit ihren Aufgaben stehen. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, entscheidet die Bezirksvertretung beziehungsweise der Ausschuss.

3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Jahresabschlusses):

3.1 Allgemeines

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine umfassende Änderung der bisherigen Vorschriften über Zuständigkeiten und Aufstellungsverfahren für den Entwurf des Jahresabschlusses erfordert. Sie sind aber dahingehend angepasst worden, dass der im kameralen Recht verwandte Begriff „Feststellung“ (vgl. *„vom Bürgermeister festgestellt“*) künftig wie im kaufmännischen Rechnungswesen und vergleichbar mit dem Handelsrecht gebraucht wird, so dass nunmehr die Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss als Feststellung gilt (*„Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“*). Der Bürgermeister besitzt weiterhin die gleichen Rechte, denn er hat den Entwurf des Jahresabschlusses, der vom Kämmerer aufgestellt wurde, wie bisher zu verantworten und daher mit seiner Unterschrift zu bestätigen. Die Umstellung hat daher zu keinen materiellen Änderungen bei den Rechten des Bürgermeisters und des Rates geführt.

3.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsverfahren)

3.1.1 Aufstellung des Jahresabschlusses durch den Kämmerer

Nach der Vorschrift wird der Entwurf des Jahresabschlusses vom Kämmerer aufgestellt. Die Vorschriften über die Zuständigkeiten zur Aufstellung des Entwurfs sind angepasst worden und liegen nur noch beim Kämmerer, der die Finanzverantwortung in der Gemeinde innehat. Er hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses die Generalnorm in Absatz 1 Satz 2 zu beachten, nach der der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln muss. Zur Aufstellung gehören nicht nur die Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, sondern auch des Anschaffungskostenprinzips, des Grundsatzes der Wesentlichkeit sowie weiterer Schutzklauseln bzw. Prinzipien. Auch die Beachtung des Vollständigkeitsgebots, dass der Entwurf des Jahresabschlusses als vorgesehene Bestandteile und Anlagen umfassen muss, gehört dazu. Das gesamte Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung, so dass örtlich von der Gemeinde festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

Die in § 83 GO NRW enthaltenen Verfahrensregelungen und Zuständigkeiten für über- und außerplanmäßige Aufwendungen sind auf Erfordernisse und die Ausführung des Haushaltsplans innerhalb des Haushaltsjahres ausgelegt. Soweit Aufwendungen - auch erhebliche - erst im Rahmen des Jahresabschlusses dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden können, bedarf es nicht des in § 83 GO NRW bestimmten Verfahrens. In diesen Fällen kann der Kämmerer im Rahmen seiner Zuständigkeit und im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde den erforderlich gewordenen Aufwendungen zustimmen. Dies betrifft jedoch nicht über- und außerplanmäßige Auszahlungen, denn diese sind nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zuzuordnen.

Nach der Fertigstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses hat der Kämmerer diesem dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen. Der Kämmerer hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses zu beachten, dass der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten hat. Der Entwurf des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen soll vom Kämmerer unterzeichnet werden. Er bringt damit zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus

seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Nach der Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen hat der Kämmerer diesen dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

3.1.2 Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister

Nach dieser Vorschrift hat der Bürgermeister den vom Kämmerer aufgestellten und ihm vorgelegten Entwurf des Jahresabschlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Der Bürgermeister hat im Rahmen seiner Tätigkeit das Recht, von dem ihm vom vorgelegten Entwurf abzuweichen. Seine Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses umfasst einerseits, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Andererseits beinhaltet die Bestätigung des Bürgermeisters auch eine Vollständigkeitserklärung dahingehend, dass der Entwurf des Jahresabschlusses alle Bestandteile und Anlagen zur Erfüllung seiner Aufgabe enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind.

Die in § 83 GO NRW enthaltenen Verfahrensregelungen und Zuständigkeiten für über- und außerplanmäßige Aufwendungen sind auf Erfordernisse und die Ausführung des Haushaltsplans innerhalb des Haushaltsjahres ausgelegt. Soweit Aufwendungen - auch erhebliche - erst im Rahmen des Jahresabschlusses dem abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich zugeordnet werden können, bedarf es nicht des in § 83 GO NRW bestimmten Verfahrens. In diesen Fällen kann der Bürgermeister im Rahmen seiner Zuständigkeit und im Rahmen der Bestätigung des Jahresabschlusses der Gemeinde den erforderlich gewordenen Aufwendungen zustimmen. Dies betrifft jedoch nicht über- und außerplanmäßige Auszahlungen, denn diese sind nach dem Kassenwirksamkeitsprinzip dem jeweils aktuellen Haushaltsjahr zuzuordnen.

Die Bestätigung erfordert, dass der Bürgermeister den Entwurf des Jahresabschlusses unterzeichnet. Er erfüllt eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt mit seiner Unterschrift zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Der Bürgermeister hat bei der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses darauf zu achten, dass der von ihm bestätigte Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten ist.

3.2 Zu Satz 2 (Frist für die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat):

3.2.1 Zeitraum der Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses

Nach der Vorschrift hat der Bürgermeister den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten. Grundsätzlich gilt der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres als letzter Tag für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Dies setzt u.a. voraus, dass der Kämmerer den Entwurf des Jahresabschlusses rechtzeitig aufgestellt hat, der dafür gesetzlich die Verantwortung trägt. Das gesamte Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung, so dass örtlich von der Gemeinde festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

Die seit Jahrzehnten unveränderte dreimonatige Frist für die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat ist mit der gleichen Zeitdauer im Handelsrecht für Unternehmen festgelegt. Sie dient dazu, den Jahresabschluss technisch vorzubereiten und im Rahmen der Aufstellung die erforderlichen Entscheidungen zu treffen. Außerdem hat der Rat einen Anspruch darauf, möglichst zeitnah an das Ende des Haushaltsjahres über das Ergebnis und den Vollzug der Haushaltswirtschaft informiert zu werden. Die Fristvorgabe soll daher den Bedürfnissen des Rates und der Verwaltung der Gemeinde Rechnung tragen, die wirtschaftliche Entscheidungen zeitnah zu treffen haben und dafür die Ist-Ergebnisse aus dem Handeln des vergangenen Haushaltsjahres sowie die neuen daraus resultierenden Wertansätze der gemeindlichen Bilanz schnellstmöglich kennen müssen. Zudem gehört die Einhaltung der Aufstellungsfrist zur ordnungsmäßigen Buchführung der Gemeinde.

Die in der Vorschrift geregelte Zuleitung bedeutet jedoch nicht, dass der Rat den Entwurf (des Jahresabschlusses) festzustellen hat. Vielmehr nimmt der Rat den Entwurf nur entgegen, um ihm dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Prüfung weiterzuleiten. Erst nach Durchführung der gesetzlich vorgesehenen Prüfung hat der Rat dann die Feststellung des ihm vom Bürgermeister vorgelegten Jahresabschlusses vornehmen.

3.2.2 Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Wertaufhellungsprinzip

Die Vorgabe in § 32 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO NRW, alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sowie Gewinne, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind, im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Prinzip der Wertaufhellung), darf nicht dazu führen, die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie die Zuleitung an den Rat bewusst zu verspäten. Die Fristsetzung zur Aufstellung des Jahresabschlusses nach der Vorschrift soll in diesem Zusammenhang die Gemeinde davon abhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nach eigenen Wünschen zu beeinflussen. Die Vorgabe einer zeitlichen Begrenzung ist auch sachgerecht, weil es nicht vom zeitlichen Ablauf der Aufstellungsarbeiten zum Jahresabschluss bzw. seiner Fertigstellung in der Gemeinde abhängig sein kann, ob, wann und auf welche Art die ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte in eine ggf. vorzunehmende Periodenabgrenzung einbezogen werden. Die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinde muss vielmehr willkürfrei sein.

3.2.2 Zeitraum der Aufstellung des Jahresabschlusses und Haushaltssicherung

Eine erhebliche Bedeutung erhält die Fristvorgabe in dieser Vorschrift bei Gemeinden, die ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen haben. Bei diesen Gemeinden darf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht dazu genutzt werden, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der Sanierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr und damit die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie die Zuleitung an den Rat der Gemeinde bewusst zu verspäten oder auf unbestimmte Zeit zu verschieben. Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres erkennbar und transparent gemacht werden. Nur dann können schnellstmöglich notwendig gewordene Konsequenzen für die Zukunft gezogen und Anpassungsmaßnahmen eingeleitet und umgesetzt werden. Ggf. kann es deshalb auch notwendig werden, in einer kürzeren Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres), den Jahresabschluss aufzustellen und auf eine i.d.R. mögliche längere Zeit zur Anwendung des Wertaufhellungsprinzips zu verzichten.

3.3 Stellungnahme des Kämmers

Der Kämmerer kann ggf. eine Stellungnahme zum Entwurf des Jahresabschlusses abgeben, soweit der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf abweicht. Hat der Kämmerer eine Stellungnahme abgegeben, muss der Bürgermeister diese Stellungnahme mit dem Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat vorzulegen. Der Kämmerer kann dann seine abweichende Auffassung in den Beratungen des Rates vertreten (vgl. § 96 Abs. 1 S. 3 GO NRW). Ihm steht dieses Recht persönlich zu und kann nicht vom Bürgermeister übernommen oder in Vertretung wahrgenommen werden.

4. Übersicht über das Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss

Die haushaltsrechtlichen Vorschriften regeln die Aufstellung des Entwurfs durch den Kämmerer und die Bestätigung des Entwurfs durch den Bürgermeister, die anschließende Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss, die Beschlussfassung bzw. Feststellung durch den Rat der Gemeinde bis zur öffentlichen Bekanntmachung und dem Verfügbarhalten des Jahresabschlusses. Im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses durch die Gemeinde soll sich die Aufsichtsbehörde auch über die Verfahrensschritte der Gemeinde informieren. Das

Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, wird durch die nachfolgend aufgeführte Übersicht auch für die Gemeinde erleichtert. Die Aufsichtsbehörde soll auch feststellen, ob das gesetzlich bestimmte Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist und ggf. aufgetretene Rechtsverstöße beanstanden.

Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Abs. 3 GO NRW)		
Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Abs. 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Abs. 2 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)		
Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Abs. 1 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)?		
Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat (§ 96 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 Abs. 2 GO NRW; er soll bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 34 „Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss“

5. Anzeigepflicht bei nicht geplanten oder höheren Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung als geplant

5.1 Anzeigepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde

Die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW erstreckt sich nicht nur auf die Planung, sondern auch auf die Rechnungslegung. Daher hat der Bürgermeister bei seiner Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses zu berücksichtigen, ob die Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans nach § 2 GemHVO NRW einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist. Ist dies der Fall, besteht für die Gemeinde eine Anzeigepflicht gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde. Wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. Fehlbetrages kann die Aufsichtsbehörde Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder herzustellen. Gleichzeitig muss die Gemeinde auf Grund ihrer Kenntnis über die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Jahres sofort Maßnahmen ergreifen, z.B. durch eine Haushaltssperre, um einer weiteren defizitären Haushaltswirtschaft entgegen zu wirken und den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder zu erreichen sowie die dauerhafte Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Abs. 1 GO NRW) wieder zu sichern.

5.2 Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept

5.2.1 Allgemeines

Wenn bei der Bestätigung des Jahresabschlusses in der Ergebnisrechnung ein Fehlbetrag oder ein höherer Fehlbetrag als geplant ausgewiesen wird, kann diese Veränderung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres so erheblich sein gewesen sein, dass zum Abschlussstichtag am Ende dieses Haushaltsjahres der in der Schlussbilanz des Vorjahres enthaltene Ansatz der allgemeinen Rücklage um mehr als ein Viertel zu verringert ist. Wird in diesem Fall der Schwellenwert des § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW überschritten, löst dies für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus (vgl. § 5 GemHVO NRW). Auch kann sich auf Grund des höheren Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung und der daraus entstehenden größeren Verringerung der allgemeinen Rücklage eine andere anteilige Verringerung der allgemeinen Rücklage in den Folgejahren des Haushaltsjahres ergeben. Die neue Sachlage kann daher zu Folge haben, dass nicht aus dem Haushaltsjahr heraus, sondern aus der geplanten Haushaltswirtschaft der Gemeinde nunmehr

die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW entsteht bzw. bereits entstanden ist. Dies erfordert es, dass bei einem solchen Sachverhalt die Aufsichtsbehörde die notwendigen Anordnungen treffen kann. Ob es im Einzelfall tatsächlich erforderlich werden könnte, dass die Aufsichtsbehörde ihre Anordnungen selbst durchführen muss oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – sogar einen Beauftragten bestellen muss, kann offen bleiben (vgl. auch §§ 119 ff. GO NRW). Die vorhandenen Bestimmungen bieten dafür lediglich die erforderlichen Ermächtigungen für das im Einzelfall möglichst erfolgreiche Handeln der Aufsichtsbehörde.

5.2.2 Haushaltssicherungskonzeptes als umfassendes Sanierungskonzept

Auch bei schlechter haushaltswirtschaftlicher Lage besteht für eine Gemeinde grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Trotz einer akuten und aktuellen Krisensituation, auch wenn diese mehrjährig ist, hat die Gemeinde trotz stark angespannter Liquidität bzw. Liquiditätsdefiziten grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen dafür sind generell gegeben, denn Sanieren bedeutet, die Krisenkennzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen, entsprechende Maßnahmen zu ergreifen und Wiederholungen vorzubeugen. Dabei gilt es, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, so dass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht wird. Es erfordert oftmals nur, die notwendigen und vielfachen Veränderungen vor Ort anzugehen und diese schnell, gezielt und konsequent in der erforderlichen Reihenfolge in Gang zu bringen und umzusetzen.

Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfaden (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird, festgelegt werden. Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das Sanierungskonzept ist eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und muss eine betriebswirtschaftliche Logik enthalten.

5.3 Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs

Entsteht bei der Bestätigung über den Jahresabschluss für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan, dass entsprechend wie bei der Aufstellung im Rahmen der Haushaltsplanung eine Frist von drei Jahren nach dem Ursachenjahr zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres kann zwar als Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes angesehen werden, gleichwohl entsteht diese Pflicht erst dann, wenn dafür die notwendige Kenntnis bei der Gemeinde vorliegt.

Diese Kenntnis erlangt die Gemeinde erst im Rahmen der Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr. Erst zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr ist eine Beurteilung möglich, welchen Eigenkapitalverzehr der nicht geplante Fehlbetrag für das abgelaufene Haushaltsjahr sowie für die folgenden Jahre bewirkt und ob dadurch die in § 76 GO NRW bestimmten Schwellenwerte überschritten werden. Auch lässt sich der Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs sowie das Haushaltsjahr, in dem der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden muss, erst dann genau bestimmen, denn dies ist von der tatsächlichen Fallgestaltung vor Ort abhängig. Mit der Vorschrift ist nicht beabsichtigt, ein bereits durch den bestätigten Jahresabschluss abgeschlossenes Haushaltsjahr wieder zu öffnen, um es als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranziehen zu können.

5.4 Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes zum Haushaltsplan des neuen Haushaltsjahres

In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass auch dieses Haushaltssicherungskonzept Bestandteil eines Haushaltsplans sein muss. Für das Haushaltsjahr, in dem der Jahresabschluss für das vorherige Haushaltsjahr aufgestellt wird, existiert i.d.R. bereits eine geltende Haushaltssatzung und damit auch ein bestandskräftiger Haushaltsplan. Es ist daher sachgerecht und vertretbar, das aufgestellte Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung gibt jedoch keine Berechtigung, die auf das Ursachenjahr bezogene Fristsetzung für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs zu verändern bzw. zu verlängern.

Die Gemeinde, die auf Grund ihrer Kenntnis über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten muss, um den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Abs. 1 GO NRW) wieder zu sichern, kann bereits im laufenden Haushaltsjahr durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept auch zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Dies dürfte in vielen Fällen sinnvoll sein, um auch die Sofortmaßnahmen in die Strategie des Haushaltssicherungskonzeptes förmlich einzubinden.



§ 96

Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

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

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

Erläuterungen zu § 96:

I. Allgemeines

Aus der Regelung des § 62 GO NRW, die festlegt, dass der Bürgermeister die Ratsbeschlüsse unter Kontrolle des Rates und ihm gegenüber durchführt, ergibt sich für den Rat die Notwendigkeit, nach Abschluss des Haushaltsjahres, die Ausführung des Haushaltsplans, soweit sie sich im Jahresabschluss niederschlägt, zu überprüfen und über das Ergebnis einen Beschluss zu fassen. Der Beschlussfassung in Form der Feststellung des Jahresabschlusses und der Verwendung des Jahresüberschusses bzw. der Behandlung des Jahresfehlbetrages sowie der Entlastung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters muss deshalb eine Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen. Dem Rat obliegen danach die zuvor aufgeführten Aufgaben, die er nach § 41 Abs. 1 Buchstabe j GO NRW auch nicht übertragen darf. Über die Feststellung des Jahresabschlusses und die Entlastung des Bürgermeisters können zwei eigenständige Beschlüsse gefasst werden. Die beiden Beschlussgegenstände können aber auch in einem Beschluss zusammen gefasst werden. In beiden Fällen werden die Vorgaben dieser Vorschrift erfüllt. Zwischen ihnen besteht zudem eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW. Mit der Feststellung des Jahresabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters kann die Gemeinde intern ihre Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres als abgeschlossen betrachten. Aus der Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde sowie durch die überörtliche Prüfung können sich aber noch Maßnahmen ergeben, die haushaltswirtschaftliche Auswirkungen entfalten können.

Die Änderung des Rechnungsstils hat wegen der Anlehnung des neuen Rechnungswesens an das Handelsrecht auch eine Änderung der Begrifflichkeiten zur Beschlussfassung über den Jahresabschluss mit sich gebracht. Sie sind dahingehend angepasst worden, dass die bisherige Regelung „beschließt über die ... Jahresrechnung“ inhaltlich genauer bestimmt wird. Daher ist der handelsrechtliche Begriff „Feststellung“ gleichwertig in diese Vorschrift übernommen worden: („Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung):

1.1 Zu Satz 1 (Feststellung des Jahresabschlusses)

1.1.1 Zweck der Feststellung des Jahresabschlusses

Der Bürgermeister hat zum Ende des auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der beschlossenen Haushaltssatzung auszuführen, dem Rat einen Jahresabschluss vorzulegen. Er muss darlegen, wie er den Auftrag des Rates ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der

Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde bestehen. Wie im kaufmännischen Rechnungswesen kommt im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Jahresabschluss eine größere Bedeutung zu als bisher der kameralen Jahresrechnung. Der Jahresabschluss gibt einen Überblick über die tatsächliche Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune und deren weitere wirtschaftliche Entwicklung. Er gibt auch Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die Einhaltung des Haushaltsplans. Der Jahresabschluss besteht daher nach § 95 Abs. 1 GO NRW aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Die Bedeutung des Jahresabschlusses bringt es mit sich, dass dieser durch den Rat festzustellen ist. Mit dem Jahresabschluss wird der Rat in die Lage versetzt, die wirtschaftliche Lage der Gemeinde anhand von Ist-Werten und nicht nach den Plan-Werten des Haushaltsplans beurteilen zu können. Den Ratsmitgliedern wird mit dem Jahresabschluss und dem Lagebericht ein Überblick über die wichtigsten Ergebnisse der Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr und Rechenschaft darüber gegeben. Sie erhalten dadurch ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Daraus können sich Hinweise für künftige Entscheidungen ergeben, die ggf. auch zu Belastungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft führen können.

Bei der Entscheidung über die Feststellung des Jahresabschlusses ist ggf. die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies auch dann, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung im Jahresabschluss aufgetretene Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegen stehen, beseitigt worden sind. Der Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlussstichtag und der Feststellung des Jahresabschlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können.

Die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat der Gemeinde wird in der gemeindlichen Praxis i.d.R. dadurch vollzogen, dass durch den Bürgermeister ein entsprechender Tagesordnungspunkt auf die Tagesordnung der nächsten Sitzung des Rates gesetzt wird, denn er hat diese Tagesordnung in eigener Verantwortung festzulegen (vgl. § 48 Abs. 1 GO NRW). In der betreffenden Ratssitzung besteht dann für den Bürgermeister, oftmals ergänzend auch für den Kämmerer, ein Rederecht, so dass das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres sowie die damit verbundene Zielerreichung, aber auch Chancen und Risiken für die Zukunft der Gemeinde, vorgestellt werden können. Für die weiteren Beratungen bzw. die Verweisung an die zuständigen Ausschüsse muss jedes Ratsmitglied über ausreichende Beratungsunterlagen verfügen. Es muss gewährleistet sein, dass der Rat der Gemeinde sachgerecht den gemeindlichen Jahresabschluss feststellen kann.

1.1.2 Entscheidung über den geprüften Jahresabschluss

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat und die Entlastung des Bürgermeisters. Bevor der Rat den Jahresabschluss der Gemeinde durch Beschluss feststellen kann, ist dieser Jahresabschluss durch den Rechnungsprüfungsausschuss (vgl. § 59 GO NRW) zu prüfen. Diese Prüfung ist eine pflichtige Aufgabe des Rechnungsprüfungsausschusses nach § 101 GO NRW. In dieser sind auch der Inhalt und die Durchführung sowie die Darstellung des Ergebnisses der Prüfung geregelt. Der Gegenstand der Jahresabschlussprüfung schließt neben seinen Bestandteilen und Anlagen auch die zu Grunde liegende Buchführung ein. Sie hat dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Daher muss die Buchführung den an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind.

Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Zudem ist zu prüfen, ob muss der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Lagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken und außerdem muss zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde Auskunft gegeben werden. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Diese Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss dient der Beratung des Rates und damit der Vorbereitung des Ratsbeschlusses. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu § 101 GO NRW „Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk“ verwiesen.

1.2 Zu Satz 2 (Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses):

Die Vorschrift verpflichtet den Rat der Gemeinde, im Zusammenhang mit seiner Feststellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr auch über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen. Das Jahresergebnis des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde ist als Saldo aus den im abgelaufenen Haushaltsjahr erzielten Erträgen und entstandenen Aufwendungen in der Ergebnisrechnung als Bestandteil des Jahresabschlusses enthalten. Mit der Ergebnisrechnung werden der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr transparent und nachvollziehbar gemacht. Außerdem wird durch das Jahresergebnis nachgewiesen, ob und wie die Gemeinde ihre Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW erfüllt hat.

Der Rat hat durch einen besonderen Beschluss festzulegen, wie ein in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresüberschuss verwendet oder ein Jahresfehlbetrag gedeckt werden soll. Der Rat kann beschließen, den Jahresüberschuss der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage zuzuführen. Eine Zuführung des Jahresüberschuss zur Ausgleichsrücklage ist immer dann zulässig, wenn die Ausgleichsrücklage nicht den in der Eröffnungsbilanz zulässigen Bestand erreicht hat (vgl. § 75 Abs. 3 GO NRW). Auch eine Aufteilung der Zuführung des Jahresüberschusses auf die Ausgleichsrücklage und die allgemeine Rücklage ist möglich. Ebenso kann der Jahresüberschuss aber auch in voller Höhe der allgemeinen Rücklage zugeführt werden. Der Bürgermeister hat dem Rat grundsätzlich eine Bilanz ohne vorweggenommene Verwendung des Jahresergebnisses vorzulegen. Er wird aber i.d.R. eine Beschlussempfehlung abgegeben. Wenn ausreichend sicher ist, dass der Rat nicht von der vorgeschlagenen Ergebnisverwendung abweicht, bestehen keine Bedenken, die Ergebnisverwendung bereits in der dem Rat vorgelegten Bilanz darzustellen.

1.3 Zu Satz 3 (Stellungnahme des Kämmers zum Jahresabschluss):

Dem Kämmerer ist - wie beim Erlass der Haushaltssatzung (vgl. § 80 GO NRW) - auch bei der Feststellung des Jahresabschlusses ein gesetzliches Anhörungsrecht im Rat eingeräumt worden, wenn er zuvor eine Stellungnahme über seine abweichende Auffassung über den Jahresabschluss gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat (vgl. § 95 Abs. 3 GO NRW). Weicht der Bürgermeister von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des Jahresabschlusses ab, und macht der Kämmerer von dem Recht Gebrauch, seine abweichende Auffassung in einer schriftlichen Stellungnahme darzulegen, ist der Bürgermeister verpflichtet, diese mit dem Entwurf des Jahresabschlusses dem Rat vorzulegen.

Diese Stellungnahme ist nicht ein Teil des Entwurfs des Jahresabschlusses. Sie berührt lediglich das Aufstellungsverfahren des Entwurfs des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen, den der Rat festzustellen hat. Es ist ausreichend, wenn der Rat im Beratungsverfahren vor der Feststellung des Jahresabschlusses über die abweichende Auffassung des Kämmerers zum Entwurf informiert ist. Die schriftliche Stellungnahme des Kämmerers über seine abweichende Auffassung ist ein Teil der vom Bürgermeister erstellten Beschlussvorlage und nicht ein Teil des Entwurfs des Jahresabschlusses, auch dann nicht, wenn im Ergebnis der Rat der Auffassung des Kämmerers folgt. Außerdem wird das bisherige Recht des Kämmerers uneingeschränkt beibehalten, eine abweichende Auffassung zum durch den Bürgermeister veränderten Entwurf zu vertreten. Sein Rederecht im Rat setzt jedoch voraus, dass er zuvor in einer schriftlichen Stellungnahme seine abweichende Auffassung dargelegt hat.

Die abweichende Auffassung des Kämmerers kann im Rat jedoch nicht vom Bürgermeister, sondern nur vom Kämmerer, der dafür anwesend sein muss, selbst vorgetragen werden.

1.4 Zu den Satz 4 (Entlastung des Bürgermeisters):

Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters. Die Entlastung ist eine Festlegung der Ratsmitglieder dahingehend, dass auf Grund des vorgelegten Jahresabschlusses und der vorgenommenen Prüfung keine Einwendungen gegen die Haushaltsführung des Bürgermeisters erhoben werden. Bei der Entscheidung über die Entlastung des Bürgermeisters ist ggf. seine Stellungnahme und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies gilt auch dann, wenn zuvor bereits durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung die im Jahresabschluss aufgetretenen Fehler beseitigt worden sind. Dem Bürgermeister wird ein Anspruch auf seine Entlastung zugestanden, wenn von ihm die gemeindliche Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Haushaltsjahr ordnungsgemäß geführt worden ist.

1.5 Zu den Satz 5 (Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters):

Verweigern die Ratsmitglieder die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie gegenüber dem Bürgermeister die Gründe dafür anzugeben. Es muss dabei konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen oder Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen gewertet werden und weshalb sie als so erheblich eingestuft werden, dass dem Bürgermeister die Entlastung verweigert wird. Soweit die Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres keinen Anlass zu Beanstandungen gibt, wird dem Bürgermeister bei der Verweigerung seiner Entlastung ein Anspruch auf eine Begründung dafür zugestanden. Sind in seiner Haushaltsführung jedoch Mängel von erheblichem Gewicht aufgetreten, kann die Entlastung des Bürgermeisters auch mit Einschränkungen vorgenommen werden. In solchen Fällen kann der Rat der Gemeinde die notwendigen Anordnungen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Verstöße dienen müssen.

1.6 Zu Satz 6 (Verweigerung der Feststellung des Jahresabschlusses):

Dem Rat der Gemeinde steht das Recht zu, die Feststellung des Jahresabschlusses zu verweigern. Bestehen für ihn ein oder mehrere Anlässe, die Feststellung zu verweigern, so hat er die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben. Es muss dabei konkret dargelegt werden, welche Verhaltensweisen oder Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als Verstoß gegen die beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen oder den Jahresabschluss gewertet werden und weshalb sie als so erheblich eingestuft werden, dass die Feststellung des Jahresabschlusses verweigert wird. Dem Bürgermeister wird ein Anspruch auf eine Begründung bei der Verweigerung der Feststellung zugestanden. Andererseits kann aber auch eine Einschränkung der Feststellung vorgenommen werden, wenn in der Haushaltsführung Mängel von erheblichem Gewicht aufgetreten sind. In diesen Fällen kann der Rat Anordnungen treffen, die der Beseitigung der festgestellten Verstöße dienen.

2. Zu Absatz 2 (Anzeige, Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses der Gemeinde):

Die Vorschrift sieht vor, dass der vom Rat festgestellte Jahresabschluss der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen und öffentlich bekannt zu machen ist. Wegen der Bedeutung des Jahresabschlusses für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde sollte dieser möglichst nicht vor der Anzeige an die Aufsichtsbehörde öffentlich bekannt gemacht werden. Es sollte zudem durch geeignete Informationen vor der Veröffentlichung des Jahresabschlusses möglichst sichergestellt werden, dass die Aufsichtsbehörde keine rechtlichen Bedenken gegen den festgestellten Jahresabschluss erheben wird. Nach seiner öffentlichen Bekanntmachung ist der Jahresabschluss bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

2.1 Anzeige des Jahresabschlusses der Gemeinde

2.1.1 Allgemeines

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Jahresabschluss für den Nachweis der Erfüllung der kommunalen Aufgaben hat, ergibt sich die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde, sich jeweils zum Ende eines Haushaltsjahres einen Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu verschaffen. Die mit dem Jahresabschluss der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, unverzichtbar. Kommt der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Feststellung des Jahresabschlusses bis zu dem in Absatz 1 festgelegten Termin nicht nach, so dass die Anzeige des Jahresabschlusses bei der Aufsichtsbehörde nicht spätestens unverzüglich nach diesem Termin erfolgen kann, hat die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Feststellung des Jahresabschlusses besteht, wann die Feststellung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

2.1.2 Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde

Die Aufsichtsbehörde hat aber den ihr nach § 96 Abs. 2 GO NRW angezeigten Jahresabschluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Der eigentlichen Abschlussanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit des vom Rat festgestellten Jahresabschlusses abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen, weil der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das Verfahren der Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können.

2.1.3 Prüfung bei eingeschränktem Bestätigungsvermerk

Im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch zu berücksichtigen, ob und wie bei der Entscheidung über die Feststellung des Jahresabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses berücksichtigt worden ist, soweit dieser Ausschuss keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Insbesondere wenn Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften vorliegen, müssen Ursache und Wirkung von der Gemeinde transparent gemacht werden. Ggf. ist auch die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies auch dann, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung im Jahresabschluss aufgetretene Fehler, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegen stehen, beseitigt worden sind.

2.2 Bekanntmachung des Jahresabschlusses der Gemeinde und sein Verfügbarhalten

2.2.1 Allgemeines

Mit der Neufassung dieser Vorschrift soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über den Jahresabschluss als Ergebnis der abgeschlossenen Haushaltswirtschaft des vergangenen Jahres informiert werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindli-

chen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Aus diesem Grund wird auf die befristete Auslegung des Jahresabschlusses verzichtet, er soll vielmehr bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht. Bei der Bekanntmachung des Jahresabschlusses durch die Gemeinde ist die Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung - BekanntmVO) vom 26.08.1999 (GV. NRW. S. 516), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.04.2005 (GV. NRW. S. 332), zu beachten.

2.2.2 Zweck der Bekanntmachung des Jahresabschlusses

Die Bekanntmachung des Jahresabschlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung sowie das Bilanzvolumen und die wichtigsten Bilanzposten öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann entsprechend ihrem Bedarf weitere Kenntnisse über den Jahresabschluss und damit über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde verschaffen. Mit einer Einsichtnahme können sie ein umfassendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft und damit über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erhalten. Welche haushaltswirtschaftlichen Informationen bereits im Rahmen der Bekanntmachung gegeben werden, bleibt der Entscheidung der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten überlassen. Auch muss sie eigenverantwortlich festlegen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet barrierefrei verfügbar macht oder in sonstiger Weise über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert.

2.2.3 Hindernis für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses

Für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses können Hindernisse dadurch entstehen, dass zwar ein Beschluss des Rates der Gemeinde über die Feststellung des Jahresabschlusses vorliegt, jedoch die Ratsmitglieder nicht die gesetzlich vorgesehene Entlastung des Bürgermeisters ausgesprochen haben, sie aber auch nicht verweigert haben. In diesen Fällen liegen nicht die notwendigen Beschlüsse vor, die für eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses notwendig sind. Erst wenn beide Entscheidungen getroffen wurden, besteht kein Hindernis für die öffentliche Bekanntmachung des Jahresabschlusses mehr. Ein Hindernis für die Bekanntmachung kann auch bestehen, wenn der Jahresabschluss der Gemeinde nicht alle gesetzlich vorgesehenen Bestandteile, Anlagen oder Unterlagen umfasst. Ist ggf. eine gesetzlich vorgesehene Anlage, z.B. der Anlagenspiegel (vgl. § 45 GemHVO NRW), nicht Teil des Beschlusses des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses, ist damit ein Ratsbeschluss zustande gekommen, der eine Bekanntmachung des Jahresabschlusses nicht zulässt. Erst nach Beseitigung eines solchen Hindernisses darf der Jahresabschluss öffentlich bekannt gemacht werden.

2.2.4 Vollzug der Bekanntmachung des Jahresabschlusses

Die öffentliche Bekanntmachung des Jahresabschlusses ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Erfolgt die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit kann nicht innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist von dem vom Rat festgestellten Jahresabschluss Kenntnis nehmen, sondern sich im Rahmen eines langfristigen Verfügbarhaltens des Jahresabschlusses und der Einsichtnahme informieren. Auch bei diesem langfristigen Verfügbarhalten des Jahresabschlusses ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages vollzogen.

2.3 Anzeige und öffentliche Bekanntmachung der Entlastung des Bürgermeisters

In der Vorschrift über die Anzeige des vom Rat der Gemeinde festgestellten Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde wird nicht mehr - wie in der bisherigen Vorschrift (§ 94 Abs. 2 GO -a.F.-) - ausdrücklich geregelt, dass

der Beschluss über die Entlastung des Bürgermeisters der Aufsichtsbehörde unverzüglich mitzuteilen und öffentlich bekannt zu machen ist. Gleichwohl verfehlt die Entscheidung der Ratsmitglieder ihren Zweck, wenn nicht auch die Aufsichtsbehörde der Gemeinde immer darüber informiert wird. Auch wenn keine ausdrückliche gesetzliche Informationspflicht besteht, bietet es sich an, die Information über die Entlastung des Bürgermeisters oder deren Verweigerung der Aufsichtsbehörde der Gemeinde im Rahmen der Anzeige des gemeindlichen Jahresabschlusses zukommen zu lassen. Eine solche Verfahrensweise ist auch zweckmäßig, denn die Entlastungsentscheidung steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Feststellung des Jahresabschlusses der Gemeinde durch den Rat und wird üblicherweise in Abhängigkeit davon getroffen. Ob die Öffentlichkeit über die Entlastung des Bürgermeisters im Zusammenhang mit der Bekanntmachung des gemeindlichen Jahresabschlusses oder gesondert informiert wird, hat die Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden.

2.4 Veröffentlichung von Informationen über die Jahresabschlussprüfung

2.4.1 Keine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes

Für die Bekanntmachung des Jahresabschlusses ist zu berücksichtigen, dass wie der Rat auch die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten aus der Jahresabschlussprüfung nach § 101 GO NRW konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde verlangen, damit für sie entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen. Aus dieser weiten Zielvorgabe für die Jahresabschlussprüfung entstehen jedoch keine gesonderten Pflichten für die Gemeinde, den Bürgerinnen und Bürgern den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Adressat des Prüfungsberichtes ist der Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung des Jahresabschlusses beauftragt, in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung berät und unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Jahresabschluss festzustellen hat. Damit wird für die Information über die durchgeführte Prüfung eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet.

2.4.2 Information über das Prüfungsergebnis

Das Prüfungsergebnis sollte dem o.a. Adressatenkreis verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses informiert werden möchte oder sich informiert. Da das Prüfungsergebnis nach § 101 Abs. 3 GO NRW in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen ist, bietet es sich an, diesen Bestätigungsvermerk dem der Aufsichtsbehörde nach § 96 Abs. 2 S. 1 GO NRW anzuzeigenden Jahresabschluss sowie der Bekanntmachung des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW beizufügen. Damit wird dem Informationsbedürfnis des oben genannten Adressatenkreises in ausreichendem Umfang genüge getan.

2.5 Verfügbarhalten des Jahresabschlusses der Gemeinde

Nach der Vorschrift ist der Jahresabschluss nach seiner öffentlichen Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der Jahresabschluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde auf dem erstellten Jahresabschluss aufbaut. Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in diese „Basis“ für das künftige gemeindliche Handeln wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht. Die Zeitdauer soll durch das nachfolgende Beispiel verdeutlicht werden, in dem das neue Rechnungswesen (NKF) ab dem Haushaltsjahr 2009 angewendet wird:

- Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat erfolgt z.B. zum 31.03.2010,
- Prüfung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss nach § 101 GO NRW,
- Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat z.B. zum 15.11.2010,
- Anzeige des Jahresabschlusses an die Aufsichtsbehörde bis zum 30.11.2010,
- Bekanntmachung des Jahresabschlusses bis zum 31.12. 2010,
- Verfügbarhalten des Jahresabschlusses bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 1 GO NRW:
 - Aufstellung des Jahresabschlusses 2010 nach § 95 Abs. 3 GO NRW bis zum 31.03.2011,

- Feststellung des Jahresabschlusses 2010 nach § 96 Abs. 1 GO NRW spätestens bis zum 31.12.2011,
- Verfügbarhalten des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 GO NRW bis zum 31.12.2011.

Durch das Beispiel soll deutlich werden, dass der Jahresabschluss solange verfügbar zu halten ist, wie noch kein weiterer festgestellter Jahresabschluss besteht. Auch der mit dem Jahresabschluss in Verbindung stehende Haushaltsplan des gleichen Haushaltsjahres muss in dieser Zeit verfügbar gehalten werden.

Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in diesem Haushaltsjahr. Es ist dabei unerheblich, dass in der Zeit nach der Beschlussfassung des Rates kein unmittelbares Einwendungsrecht mehr für die Einwohner und Abgabepflichtigen besteht. Der jetzt vorhandene lange Zeitraum von insgesamt etwa drei Jahren, in dem anfangs nur der Haushaltsplan und später auch der Jahresabschluss für die Bürger zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden muss, eröffnet neue Möglichkeiten des politischen Miteinanders in den Gemeinden. Er verstärkt die mit der Darstellung des Ressourcenverbrauchs gewollte Transparenz des gemeindlichen Handelns und trägt zur Bürgerfreundlichkeit von Rat und Verwaltung bei.

3. Änderung oder Berichtigungen des Jahresabschlusses

3.1 Allgemeines

Unter die Vorschrift über die Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz fallen nicht Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen, die nach der Feststellung des Jahresabschlusses im Rahmen und zur Einhaltung des Haushaltsrechts der Gemeinden notwendig werden. Jedoch zeigt bereits die auf die Eröffnungsbilanz bezogene Vorschrift auf, dass unrichtige Bilanzansätze bzw. fehlerhafte Wertansätze bei der Aufgabe ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, auch bei den zukünftigen Jahresabschlüssen nicht ausgeschlossen werden können.

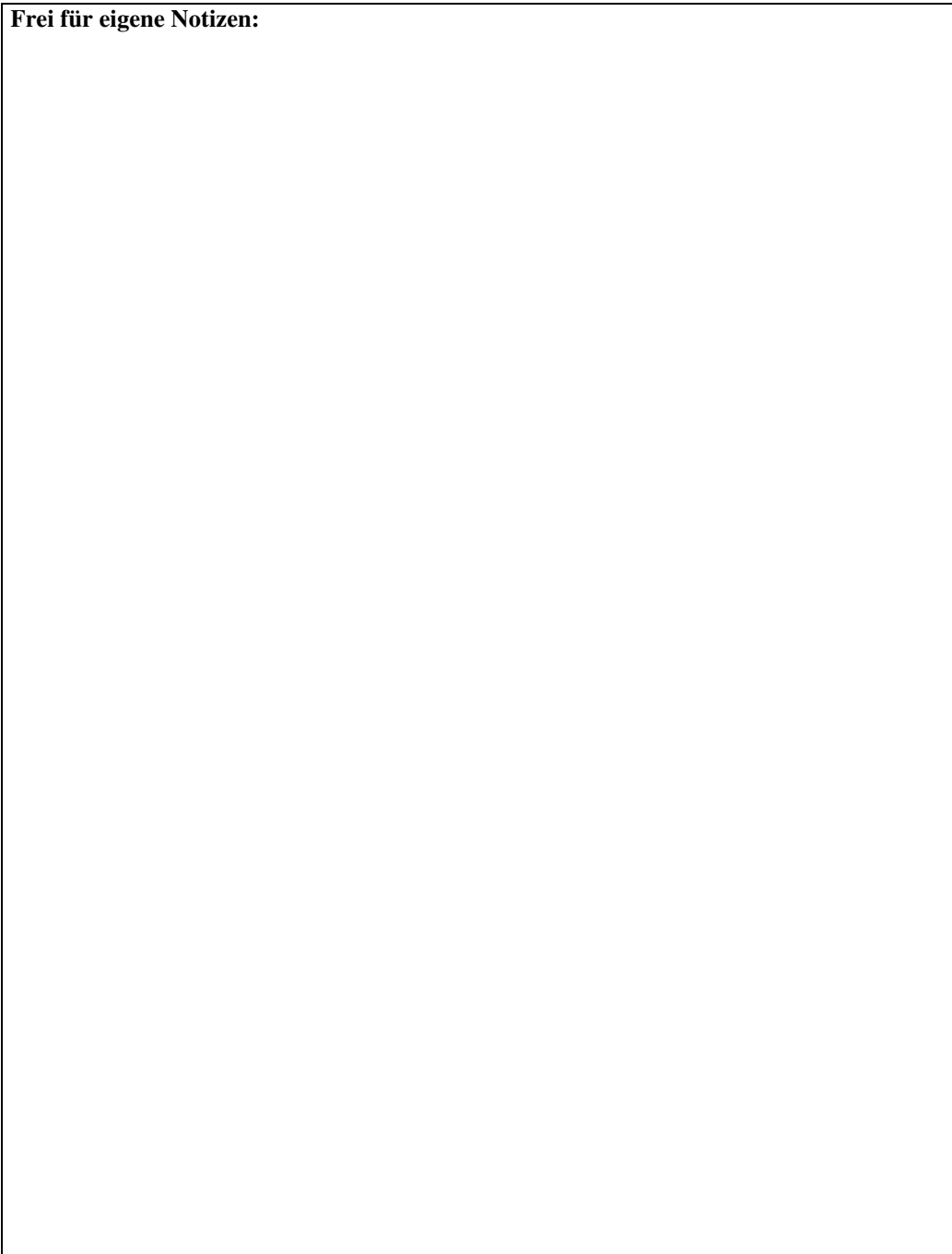
Bei den Gemeinden können fehlerhafte oder unrichtige Jahresabschlüsse entstehen, weil die am Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Für die Beurteilung dieses Sachverhaltes ist auf die Feststellung des Jahresabschlusses abzustellen, denn im Zeitraum von der Aufstellung des Jahresabschlusses bis zu seiner Feststellung liegt nur ein Entwurf vor, der noch verändert werden kann. Liegen die Erkenntnisse über einen Änderungs- oder Berichtigungsbedarf erst zu einem späteren Zeitpunkt vor, soll eine Berichtigung grundsätzlich im am weitesten zurückliegenden, noch nicht bestandskräftigen Jahresabschluss vorgenommen werden. Es kann bei Unwesentlichkeit des aufgetretenen Fehlers auch ausreichend sein, diesen im nächsten Jahresabschluss zu berichtigen. Diese Fehlerbeseitigung eröffnet jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung. Bei der Prüfung, in welcher Form eine Fehlerbeseitigung zu erfolgen hat, ist auch das Informationsbedürfnis der Adressaten des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist.

3.2 Erneute Feststellung des Jahresabschlusses

Eine Änderung festgestellter Jahresabschlüsse kann z.B. auch wegen materieller Folgewirkungen oder wegen wesentlicher Rechtsverstöße, erforderlich werden. Ist dies der Fall, bedarf es einer erneuten Feststellung des (berichtigten) gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Haben die Änderungen des Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss über die Ergebnisverwendung und /oder auf die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Abs. 1 GO NRW), ist eine erneute Beschlussfassung darüber entbehrlich. Der geänderte Jahresabschluss der Gemeinde muss als solcher gekennzeichnet werden, um dies für Dritte deutlich zu machen. Die vorgenommenen Änderungen sind im Anhang dieses neuen Jahresabschlusses anzugeben und deren Umfang und Notwendigkeit zu erläutern. Ein solcher Jahresabschluss unterliegt erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde, der öffentlichen Bekanntmachung und ist zur Einsichtnahme im o.a. Rahmen verfügbar zu halten (vgl. § 96 Abs. 2 GO NRW).



Frei für eigene Notizen:



9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen

1. Allgemeines

Im 9. Teil der Gemeindeordnung finden sich Sonderregelungen über das vom freien Gemeindevermögen zu separieren gemeindliche Vermögen, das als Sondervermögen bezeichnet wird und in vielfältigen Formen vorhanden ist. Der Charakter des gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist. Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind und dieses Vermögen daher nur bedingt einen Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde darstellt. Auf Grund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in § 97 GO NRW benannten Gruppen von Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

2. Die Vorschriften über das gemeindliche Sondervermögen

Der 9. Teil der Gemeindeordnung enthält zu den Sondervermögen und den Treuhandvermögen der Gemeinde folgende Vorschriften:

- § 97 Sondervermögen
Auf Grund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung werden die einzelnen Gruppen von Sondervermögen haushaltswirtschaftlich und damit auch hinsichtlich ihrer Bilanzierung unterschiedlich behandelt. Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Jahresabschluss bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Angabe und Erläuterung im Anhang. Entsprechend ist im Gesamtabchluss zu verfahren.
- § 98 Treuhandvermögen
Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten. Diese werden im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet.
- § 99 Gemeindegliedervermögen
Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in § 97 GO NRW geregelt ist.
- § 100 Örtliche Stiftungen
Die Vorschrift über örtliche Stiftungen ist wegen der Einführung des NKF nicht verändert worden. Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können. Neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ ist vielfach auch der Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch. Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen werden unter dem Begriff „Kommunale Stiftungen“ alle Stiftungen unabhängig von ihrer Rechtsform subsumiert, die

gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune auf Grund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Sie müssen zum Wirkungskreis einer Kommune gehören und sich durch eine besondere Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt. Diese Begriffsverwendung ist nicht ins kommunale Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Haushaltsrechtlich wird dann von einer kommunalen Stiftung gesprochen, wenn eine oder mehrere Gemeinde selbst als Stifter auftreten und Gemeindevermögen in die von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Auch gilt nach dieser Vorschrift das Örtlichkeitsprinzip.

In diesem Zusammenhang ist auch § 59 GemHVO NRW zu beachten. Durch diese Vorschrift wird bestimmt, dass die Gemeindehaushaltsverordnung sinngemäß auch auf Sondervermögen und Treuhandvermögen Anwendung findet, soweit für diese gemeindlichen Vermögen die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden Anwendung finden.

EEEEEEEEEEEE

§ 97 Sondervermögen

- (1) Sondervermögen der Gemeinde sind
1. das Gemeindegliedervermögen,
 2. das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen,
 3. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
 4. rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.
- (2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.
- (3) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 sind die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 84 bis 90, des § 92 Abs. 3 und 7 und der §§ 93, 94 und 96 sinngemäß anzuwenden.
- (4) ¹Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können die für die Wirtschaftführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden. ²Absatz 3 gilt sinngemäß.

Erläuterungen zu § 97:

I. Allgemeines

1.1 Gruppen der Sondervermögen

Die Abbildung des Ressourcenverbrauchs bei den Sondervermögen der Gemeinde erfordert auch bei diesen die Anwendung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Diesen Vorschriften unterliegen grundsätzlich die unter den Nummern 1 und 2 aufgeführten Sondervermögen. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 unterliegen dagegen nicht nur den gesetzlichen Vorgaben des Absatzes 3, sondern auch den Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 16.11.2004. Die Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 unterliegen auch den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde, jedoch wurden Ausnahmen davon zugelassen, so dass bei einer rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde die Wirtschaftführung und das Rechnungswesen nach dem für Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden kann

Auf Grund ihrer unterschiedlichen Zweckbestimmung werden die einzelnen Gruppen von Sondervermögen haushaltswirtschaftlich und damit auch hinsichtlich ihrer Bilanzierung unterschiedlich behandelt. Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, die Teil des gemeindlichen Haushalts sind, müssen die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzposten angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen gesonderten Nachweis durch einen zusammengefassten Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Jahresabschluss bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Angabe und Erläuterung im Anhang. Entsprechend ist im Gesamtabchluss zu verfahren.

1.2 Zu bilanzierende Sondervermögen

Die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 Abs. 1 Nr. 4 GO NRW) der Gemeinde sind in der gemeindlichen Bilanz unter den Finanzanlagen anzusetzen. In diesem Bilanzbereich werden grundsätzlich nur die gemeindlichen Organisationseinheiten angesetzt, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen und organisatorisch selbstständig sind. Dies trifft bei den genannten Arten von Sondervermögen der Gemeinde zu. Sie sind daher auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen.

Die Einführung des NKF führt zudem dazu, dass die Veränderungen bei der Errichtung dieser Sondervermögen sich künftig auch in der gemeindlichen Bilanz für die Kernverwaltung niederschlagen. Die Überführung des gemeindlichen Vermögens von der Kernverwaltung in die neue Organisationseinheit ist daher z.B. als Abgabe von gemeindlichem Vermögen unter Beachtung des § 90 GO NRW zu behandeln. So kann z.B. keine einfache Übernahme von gemeindlichen Buchwerten in Betracht kommen, weil es für eine solche „Betriebsaufspaltung“ nicht den Grundsatz der übereinstimmenden Bilanzierung gibt. Jede Organisationseinheit hat nach den für sie geltenden Regelungen zu bilanzieren, auch wenn dabei ggf. teilweise Übereinstimmungen bestehen und die Gemeinde der Rechtsträger für beide Organisationseinheiten ist. Daher müssen die Anschaffungskosten für die neue Organisationseinheit zutreffend unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften, z.B. § 97 Abs. 3 i.V.m § 92 Abs. 3 GO NRW, ermittelt werden. Lediglich die Ansprüche und Verbindlichkeiten zwischen der Kernverwaltung und der neuen Organisationseinheit müssen sich entsprechen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Arten der Sondervermögen):

1.1 Allgemeines

Neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne kennt das Haushaltsrecht als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen. In Absatz 1 wird die Abgrenzung des Sondervermögens von den übrigen Arten des Vermögens der Gemeinde geregelt. Daher enthält dieser Absatz eine abschließende Aufzählung der als Sondervermögen zu klassifizierenden Vermögensgegenstände der Gemeinde.

Der Charakter des Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist. Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind und dieses Vermögen daher nur bedingt einen Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde darstellt. Auf Grund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in diesem Absatz benannten Gruppen von Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

1.2 Zu Nummer 1 (Gemeindegliedervermögen):

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch auf Grund besonderer Berechtigungen von den Gemeindeeinwohnern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Zum Gemeindegliedervermögen enthält § 99 GO NRW besondere Regelungen.

1.3. Zu Nummer 2 (Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen):

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter die in seinem Eigentum befindlichen Vermögenswerte zu Gunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Dies führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist. Werden dagegen von der Gemeinde als Stifter vorhandene Vermögenswerte zu Gunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach ihrem Willen durch einen Dritten zu erfüllen ist (Errichtung einer rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftung

durch die Gemeinde selbst), müssen hinsichtlich der Einbringung von Vermögensgegenständen in diese Stiftung die Voraussetzungen des § 100 Abs. 3 GO NRW erfüllt sein.

Dagegen zählen die rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zum Treuhandvermögen der Gemeinde gem. § 98 GO NRW, denn sie werden von der Gemeinde lediglich verwaltet. Derartige Stiftungen entstehen gem. §§ 80 ff. BGB durch das Stiftungsgeschäft, ggf. in Verbindung mit einer staatlichen Genehmigung. Für die örtlichen Stiftungen enthält § 100 GO NRW besondere Vorschriften. In diesem Zusammenhang wird auch oft der Begriff „Kommunale Stiftungen“ verwandt, auch wenn dieser Begriff nicht in den gesetzlichen Vorschriften benutzt wird.

1.4 Zu Nummer 3 (Wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen)

Bei wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnliche Einrichtungen wichtige Organisationsgebilde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden. Diese sind unter Beachtung der Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW) wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig.

Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden. Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der gemeindlichen Verwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der gemeindlichen Verwaltung erhalten bleiben. Das Eigenbetriebsrecht in Form des § 114 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens.

Zu den Unternehmen dieser Vorschrift zählen nicht unselbstständige Unternehmen innerhalb der öffentlichen Verwaltung. Diese Regiebetriebe sind als Verwaltungsbetriebe rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen, bei denen nur die Gemeinde Rechtsbeziehungen mit dem Wirtschaftspartner eingehen kann. Sie sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und sind an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten. Auch die in der öffentlichen Verwaltung bestehen auch Betriebe gewerblicher Art (BgA), die lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ worden sind, z.B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer, fallen nicht unter diese Vorschrift.

1.5 Unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen

Wenn eine Gemeinde rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen errichtet hat, nehmen diese wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Diese können eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erfordern.

2. Zu Absatz 2 (Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen und unselbstständige Stiftungen):

2.1 Allgemeines

Für das Gemeindegliedervermögen und das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen gelten alle Vorschriften der Gemeindeordnung über die Haushaltswirtschaft. Die genannten Vermögensformen sind nach der Vorschrift im Haushalt der Gemeinde, also im gemeindlichen Haushaltsplan und im Jahresabschluss, gesondert nachzuweisen. Es kommen daher für die beiden Vermögensformen keine besonderen Haushaltspläne, Sonderrechnungen oder eine eigenständige Bilanz in Betracht. Die den Vermögensformen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die betreffenden Zahlungen sind deshalb in der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz der Gemeinde enthalten. Gleichwohl muss für diese Vermögensarten, auch wenn sie in den

gemeindlichen Haushaltsplan einzubeziehen sind, gewährleistet sein, dass die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt worden sind.

2.2 Abbildung im Haushaltsplan

Für das Gemeindegliedervermögen gilt, dass es in den Produktbereich abzubilden ist, wo die sachliche Aufgabenzugehörigkeit besteht. Wenn z.B. das Gemeindegliedervermögen aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken besteht, ist dieses im Produktbereich „Natur und Landschaftspflege“ nachzuweisen.

Bei den rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen macht die Vorgabe der Einhaltung der einer Stiftung mitgegebenen Zwecksetzung einen gesonderten Nachweises innerhalb des Haushalts der Gemeinde erforderlich. Der Erfüllung dieser Vorgabe dient u.a. der Produktbereich „Stiftungen“, der nach § 4 Abs. 1 GemHVO NRW für die Aufstellung des gemeindlichen Haushalts verbindlich ist.

2.3 Kein gesonderter Jahresabschluss für Gemeindegliedervermögen und unselbstständige Stiftungen

Die Regelung in § 103 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW sieht eine Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung für die Jahresabschlüsse der Sondervermögen der Gemeinde vor. Der in dieser Vorschrift benutzte Begriff „Jahresabschluss“ führt beim Gemeindegliedervermögen und bei den rechtlich unselbstständigen Stiftungen jedoch nicht zur Verpflichtung, für diese Vermögensarten einen förmlichen Jahresabschluss aufzustellen. Die Gemeinde hat aber für jedes dieser Sondervermögen ein gesondertes jährliches Ergebnis fest- bzw. aufzustellen. Solche Ergebnisse für jedes Sondervermögen einschließlich einer Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden reichen aus haushaltsrechtlicher Sicht für einen Nachweis der vorhandenen Zwecksetzung für diese beiden Vermögensarten aus. Sollte bei diesen Sondervermögen jedoch eine Steuerpflicht bestehen, kann ein solcher „haushaltsrechtlicher“ Nachweis ggf. den Steuerbehörden im Einzelfall nicht ausreichend sein.

3. Zu Absatz 3 (Haushaltsvorschriften für Unternehmen und Einrichtungen):

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

Nach der gesetzlichen Aufzählung sind die wirtschaftlichen Unternehmen und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen verpflichtet, die nachfolgend genannten Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Sie haben daher

- ihr wirtschaftliches Handeln so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW),
- die Planung und Rechnung auszugleichen, so dass der jahresbezogene Gesamtbetrag der Erträge die Höhe des Gesamtbetrages der Aufwendungen erreicht oder übersteigt (vgl. § 75 Abs. 2 Sätze 1 und 2 GO NRW),
- die Liquidität einschließlich der Finanzierung der Investitionen sicherzustellen (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW),
- eine Überschuldung nicht eintreten zu lassen (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW),
- eine mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung vorzunehmen (vgl. § 84 GO NRW),
- bei Bedarf Verpflichtungsermächtigungen einzusetzen (vgl. § 85 GO NRW),
- Kredite nur für Investitionen aufzunehmen (vgl. § 86 GO NRW),
- die Einschränkungen bei der Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte zu beachten (vgl. § 87 GO NRW)

- für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen zu bilden (vgl. § 88 GO NRW),
- ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen, ggf. auch Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen (vgl. § 89 GO NRW),
- Vermögensgegenstände nur zu erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird und die Gegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten; bei Geldanlagen auf eine ausreichende Sicherheit zu achten, Vermögensgegenstände in der Regel nur zu ihrem vollen Wert zu veräußern (vgl. § 90 GO NRW),
- bei der Errichtung die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen, die dann für die künftigen Haushaltsjahre als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten, dies gilt jedoch nicht bei einer Erweiterung eines bestehenden Eigenbetriebes,
- ggf. eine Wertberichterstattung der Eröffnungsbilanz vorzunehmen (vgl. § 92 Abs. 7 GO NRW),
- eine Finanzbuchhaltung einzurichten (vgl. § 93 GO NRW),
- ggf. die Finanzbuchhaltung von einer anderen Stelle besorgen zu lassen (vgl. § 94 GO NRW) sowie
- den Jahresabschluss feststellen zu lassen (vgl. § 96 GO NRW).

Darüber hinaus findet für die wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen die Eigenbetriebsverordnung vom 16.11.2004 Anwendung. Auch ist § 106 GO NRW hinsichtlich des Jahresabschlusses von Eigenbetrieben zu beachten.

4. Zu Absatz 4 (Haushaltsvorschriften für Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):

4.1 Zu Satz 1 (Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen):

Die rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nehmen wirtschaftlich gesehen eine Sonderstellung ein, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen. Diese können daher eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erfordern. Für diese Sondervermögen wird deshalb durch die Vorschrift zugelassen, dass die für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen der Eigenbetriebe geltenden Vorschriften sinngemäß angewendet werden können.

Das Rechnungswesen ist wie beim Eigenbetrieb auch für die Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen von zentraler Bedeutung. Der Eigenbetrieb führt seine Rechnung nach den Regeln der kaufmännischen doppelten Buchführung. Die Buchführung muss den handelsrechtlichen Grundsätzen oder den für das Neue Kommunale Finanzmanagement geltenden Grundsätzen entsprechen. Die angewandte kaufmännische Buchführung muss daher eine vollständige Abbildung der Vermögenslage und Erträge und Aufwendungen liefern. Zudem soll mit der Aufstellung des Wirtschaftsplans und des Jahresabschlusses soll daher die notwendige Transparenz geschaffen werden, die dafür klare Verantwortlichkeiten erfordert. Dies ist auf Grund dieser Vorschrift von den Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinden umzusetzen.

4.2 Zu Satz 2 (Verweis auf Absatz 3):

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können bei wirtschaftlich tätigen und organisatorisch verselbstständigten Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen nicht uneingeschränkt gelten. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass diese Einrichtungen haushaltswirtschaftlich wie Kaufleute auf der Grundlage des Handelsgesetzbuches handeln sollen. Daher ist durch den Verweis auf Absatz 3 gesetzlich bestimmt worden, welche Vorschriften für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden sinngemäß auch für diese Einrichtungen Anwendung finden sollen. Die vorgenommene Festlegung beeinträchtigt nicht die Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften.

XXXXXXXXXXXX

§ 98 Treuhandvermögen

- (1) ¹Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. ²Die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 78 bis 80, 82 bis 87, 89, 90, 93 und 94 sowie § 96 Abs. 1 sind sinngemäß anzuwenden, soweit nicht Vorschriften des Stiftungsgesetzes entgegen stehen. ³Die §§ 78 und 80 sind mit der Maßgabe sinngemäß anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltsatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntgabe und dem Verfügbarhalten zur Einsichtnahme nach § 80 Abs. 3 und 6 abgesehen werden kann.
- (2) Unbedeutendes Treuhandvermögen kann im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden.
- (3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen.
- (4) Besondere gesetzliche Vorschriften oder Bestimmungen des Stifters bleiben unberührt.

Erläuterungen zu § 98:

I. Allgemeines

Neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinn kennt das gemeindliche Haushaltsrecht als eine weitere Art von gemeindlichen Vermögen das Treuhandvermögen der Gemeinde. Bei Treuhandvermögen werden von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, denn sie ist von Dritten beauftragt worden, das übergebene Vermögen zu verwalten. Die Gemeinde hat das Treuhandvermögen im eigenen Namen und für fremde Rechnung zu verwalten. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Dritten als Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Die gesonderte Behandlung von bei der Gemeinde vorhandenem Treuhandvermögen und Mündelvermögen ist haushaltsrechtlich und haushaltswirtschaftlich geboten.

2. Bilanzierung des Treuhandvermögens

Nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen ist das Treuhandvermögen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand inne hat. Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz fehlt eine gesonderte Regelung wie sie für Kreditinstitute als Treuhänder besteht (vgl. § 6 RechKredV). Diese Institute haben das Treuhandvermögen ihrer Bilanz anzusetzen und weil eine Herausgabeverpflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit anzusetzen. Werden aber von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Verwaltung von Treuhandvermögen):

Die Gemeinde ist gesetzlich als Vermögensverwalter bestimmt oder von Dritten beauftragt worden, fremdes Vermögen zu verwalten. Zur Vereinfachung der Verwaltungsaufgabe wird durch die Vorschrift im Einzelnen bestimmt, dass die Gemeinde dabei ausgewählte haushaltsrechtliche Vorschriften anzuwenden hat (vgl. Sätze 2 und 3 der Vorschrift). Sie muss deshalb im Rahmen ihrer Tätigkeit gewährleisten, dass das von ihr zu verwaltende Vermögen nicht unterscheidungslos im sonstigen (freien) Vermögen der Gemeinde aufgeht. Die Separierung dieses Vermögens muss jederzeit sichergestellt werden.

1.1 Zu Satz 1 (Treuhandvermögen):

1.1.1 Allgemeines

In dieser Vorschrift werden unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ - wie bisher - die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das sonstige treuhänderisch zu verwaltende Vermögen zusammengefasst. Dabei ist ausschlaggebend, dass das Treuhandvermögen zivilrechtlich nicht im Eigentum der Gemeinde steht, ihr aber zur eigenverantwortlichen Verwaltung gesetzlich anvertraut ist und durch eine besondere Zwecksetzung die Vermögensverwaltung im Interesse von Dritten der Gemeinde als Pflicht auferlegt wird. Hier kommt insbesondere das Mündelvermögen in Betracht, das die Gemeinde als Träger der öffentlichen Jugendhilfe zu verwalten haben. Zum Treuhandvermögen zählen nicht die Vermögensgegenstände, die der Gemeinde im Rahmen übertragener Aufgaben zur Verfügung gestellt werden. Auch wenn die Gemeinde einem Dritten treuhänderisch Vermögensteile überlässt, z.B. einem Sanierungsträger, stellt dies kein Treuhandvermögen der Gemeinde dar. Es werden durch diese Vorschrift nur die Fälle erfasst, in denen die Gemeinde selbst Treuhänder ist. Die wichtigsten Formen von Treuhandvermögen bei Gemeinden sind selbständige örtliche Stiftungen sowie Mündelvermögen.

1.1.2 Rechtlich selbständige örtliche Stiftungen als gemeindliches Treuhandvermögen

Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine unselbstständige oder rechtlich selbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck immer auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. Derartige Stiftungen hat die Gemeinde als Sondervermögen zu führen (vgl. § 97 GO NRW). Dagegen findet bei rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen keine Vermögensübertragung an die Gemeinde statt, sie kann vielmehr nur treuhänderisch als Verwalter einer selbstständigen Stiftung tätig werden. Dies hat u.a. zur Folge, dass in eine solche Stiftung die Gemeinden selbst Teile ihres Vermögens einbringen darf (vgl. § 100 Abs. 3 GO NRW). Die Verwaltung der Stiftungen durch die Gemeinde dient der nachhaltigen Verwirklichung der von den Stiftern gesetzten Zwecke und soll diese auf Dauer sicherstellen.

1.1.3 Mündelvermögen als gemeindliches Treuhandvermögen

Ein Mündelvermögen, das von der Gemeinde treuhänderisch zu verwalten ist, ist eine besondere Form des Treuhandvermögens. Es liegt i.d.R. dann bei der Gemeinde vor, wenn ein Minderjähriger der Vormundschaft bedarf, diese durch das örtliche Jugendamt ausgeübt wird, z.B. eine gesetzliche Amtsvormundschaft nach § 1791c BGB, und der Minderjährige vermögensfähig ist. In Ausübung der Amtsvormundschaft ist z.B. das Vermögen eines Mündels, das bei der Anordnung der Vormundschaft vorhanden ist oder später dem Mündel zufällt, zu verzeichnen (vgl. § 1802 BGB). Der Vormund eines Mündels hat zudem das zum Vermögen des Mündels gehörende Geld verzinslich anzulegen, soweit es nicht zur Bestreitung von Ausgaben bereitzuhalten ist. Er ist zudem bei der Geldanlage an bestimmte Anlageformen gebunden (vgl. §§ 1806 und 1807 BGB).

1.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Beachtung haushaltsrechtlicher Vorschriften):

Zur Vereinfachung der Aufgabe der Gemeinde, fremdes Vermögen treuhänderisch zu verwalten, wird durch die Vorschrift die Anwendung ausgewählter haushaltsrechtlicher Vorschriften für Gemeinden zugelassen. Aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der Vermögensverwaltung sind die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung zur sinngemäßen Anwendung bestimmt worden:

- Die allgemeinen Haushaltsgrundsätze (§ 75 Abs. 1 GO NRW),
- die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 75 Abs. 2 S. 1 und 2 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 Abs. 6 GO NRW),
- das Verbot der bilanziellen Überschuldung (§ 75 Abs. 7 GO NRW),

- die Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplan (§ 79 GO NRW),
- die Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung (§ 80 GO NRW),
- die Beachtung der Regelungen zur vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW),
- die Möglichkeit zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW),
- die Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW),
- der Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW),
- die Aufnahme von Krediten für Investitionen (§ 86 GO NRW),
- die Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW),
- die Sicherung der Liquidität (§ 89 GO NRW),
- den Umgang mit Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW),
- die Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GONRW),
- die Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW) sowie
- die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 Abs. 1 GO NRW).

Außerdem ist auch § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW zu beachten, nach dem es zur Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde dauernd zu überwachen sowie zu prüfen, aber auch die Prüfung der (DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung, wenn die Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt. Davon sind auch die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden.

2. Zu Absatz 2 (Haushaltsmäßige Behandlung von unbedeutendem Treuhandvermögen):

Durch die Vorschrift wird zur Vereinfachung der treuhänderischen Verwaltung von Treuhandvermögen für die Gemeinden ausdrücklich zugelassen, dass unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden kann. Dies stellt eine Ausnahme von der sonst notwendigen Separierung von Treuhandvermögen vom übrigen Gemeindevermögen dar, denn die Eigenart des Treuhandvermögens erfordert i.d.R. eine vom Kernhaushalt der Gemeinde abgesonderte Wirtschaftsführung, so dass für das Treuhandvermögen üblicherweise gesonderte Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Wird von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, ist dieses Treuhandvermögen im gemeindlichen Haushalt dem Produktbereich „Stiftungen“ zuzuordnen. Dadurch den Besonderheiten wird in ausreichendem Maße dem Besonderheiten von Treuhandvermögen Genüge getan.

3. Zu Absatz 3 (Haushaltsmäßige Behandlung von Mündelvermögen):

Durch die Vorschrift wird zur Vereinfachung der Verwaltung von Mündelvermögen für die Gemeinde ausdrücklich zugelassen, dass Mündelvermögen nur im gemeindlichen Jahresabschluss gesondert nachzuweisen ist. Dies beinhaltet jedoch eine Erläuterungspflicht für die Gemeinde und erfordert daher eine entsprechende Angabe im Anhang. Gleichwohl muss auch im Rahmen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft die sichere Verwaltung von Mündelgeld, die Trennbarkeit und Rechnungslegung des Geldes einschließlich der Zinsen jederzeit gewährleistet sein (vgl. § 56 Abs. 3 SGB VIII). Auch deshalb ist eine gesonderte Behandlung von Mündelvermögen innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft geboten.

4. Zu Absatz 4 (Besondere Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen):

Da Treuhandvermögen der Gemeinde einer besonderen Zweckbestimmung unterliegen und die Verwaltung dieser Vermögen den Gemeinden nach besonderem Recht obliegt, müssen die besonderen Vorschriften - bei Stiftungen der Wille des Stifters - von der Gemeinde bei der Vermögensverwaltung beachtet werden. Daraus kann sich ergeben, dass im Einzelfall ein Vorrang der besonderen Vorschriften bzw. des Stifterwillens besteht. Die Vorschrift stellt diese Maßgaben noch einmal ausdrücklich heraus.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 99
Gemeindegliedervermögen

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

(2) ¹Gemeindegliedervermögen darf nicht in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten umgewandelt werden. ²Es kann in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. ³Den bisher Berechtigten ist ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeindegliedervermögens erworben haben. ⁴Soweit nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen den Berechtigten gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muß von der Gemeinde bei der Umwandlung eine angemessene Entschädigung gezahlt werden. ⁵Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

Erläuterungen zu § 99:

1. Zu Absatz 1 (Weitergeltung von Nutzungsberechtigungen):

Die bisherige Vorschrift über das Gemeindegliedervermögen, das zwar Vermögen der Gemeinde ist, aber auf Grund besonderer Nutzungsberechtigungen nur von den Gemeindeeinwohnern und nicht von der Gemeinde selbst genutzt wird, ist unverändert übernommen worden. Zum Gemeindegliedervermögen gehören auf dem Grundeigentum lastende Nutzungsberechtigungen, z.B. bei Wald- und Wegegrundstücken, die aus der geschichtlichen Entwicklung der Gemeinde heraus heute noch bestehen können. Auch kann in Einzelfällen das Nutzungsrecht nicht allen, sondern nur einer Gruppe von Einwohnern der Gemeinde zu stehen (Gemeindegliederklassenvermögen). Die Nutzungsberechtigten sind zur ordnungsgemäßen Nutzung verpflichtet. Verletzt ein Nutzungsberechtigter trotz schriftlicher Mahnung gröblich seine Pflicht zur ordnungsgemäßen Nutzung, so kann ihm sein Nutzungsrecht von der Gemeinde entschädigungslos entzogen werden.

Der Gemeinde obliegt aber die Pflicht, dieses Vermögen zu verwalten. Bei diesen Vermögen bezieht sich die Fortgeltung der (historischen) Vorschriften und Gewohnheiten nur auf die Nutzung des Gemeindegliedervermögens, nicht auf seine Verwaltung durch die Gemeinde, wie sie in § 97 GO NRW geregelt ist. Eine Aufnahme in ein solches Nutzungsrecht und eine Zulassung zur Teilnahme an den diesbezüglichen besonderen Gemeindegliedernutzungen finden nicht mehr statt. Die Rechte der Nutzungsberechtigten bleiben erhalten; auf diese Rechte ist das bisherige Recht weiter anzuwenden. Der Wert des einzelnen Nutzungsanteils darf nicht erhöht werden, so dass z.B. ein Vorrücken in höhere Nutzungsklassen nicht durchgeführt werden darf oder freiwerdende Lose der Gemeinde zufallen.

2. Zu Absatz 2 (Umwandlung von Gemeindegliedervermögen):

2.1 Zu Satz 1 (Umwandlung in Privatvermögen):

Im Interesse der Erhaltung des Gemeindevermögens ist die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten nicht zulässig und daher auch durch die Vorschrift als Verbot ausgestaltet. Dieses Verbot ist entstanden, um persönliche Vorteile aus einem gemeinschaftlichen Vermögen auszuschließen, denn das gemeinschaftliche Vermögen soll der Allgemeinheit erhalten bleiben. Vielfach wurde das Gemeinschaftsvermögen bereits für öffentliche Zwecke der Gemeinde verwendet, z.B. für die Einrichtung und Erhaltung von Beleuchtung, Wasserleitung, Straßen und Plätzen, auch die Erträge aus dem gemeinschaftlichen Vermögen den Mitgliedern der Vermögensgemeinschaft zu Gute kam.

2.2 Zu Satz 2 (Umwandlung in freies Gemeindevermögen):

Die Vorschrift lässt zu, dass Gemeingliedervermögen in freies Gemeindevermögen umgewandelt werden kann, wenn die Umwandlung aus Gründen des Gemeinwohls geboten ist. Dies ist vielfach im Rahmen von Flurbereinigungsmaßnahmen erfolgt, oftmals auf gesetzlicher Grundlage oder ortsrechtlicher Bestimmungen. Eine Umwandlung des Gemeingliedervermögens sollte in Form einer Satzung erfolgen. Sie bedarf zudem der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe o) GO NRW).

2.3 Zu den Sätzen 3 bis 5 (Entschädigung der bisherigen Nutzungsberechtigten):

Nach der Vorschrift erfordert die Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeingliedervermögen, z.B. durch eine Umwandlung in freies Gemeindevermögen, die Festlegung einer angemessenen Entschädigung. So ist z.B. den bisher Berechtigten ein Einkaufsgeld zurückzuzahlen, durch welches sie das Recht zur Teilnahme an der Nutzung des Gemeingliedervermögens erworben haben. Auch in den Fällen, in denen nach den bisher geltenden rechtlichen Vorschriften die Nutzungsrechte der Berechtigten am Gemeingliedervermögen gegen ihren Willen nicht entzogen oder geschmälert werden dürfen, muss auf Grund der Entscheidung des Rates zur Umwandlung von Gemeingliedervermögen eine angemessene Entschädigung an die bisher Berechtigten gezahlt werden. Handelt es sich um Nutzungsrechte an landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, so kann die Entschädigung an die bisher Berechtigten auch durch Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

Die Festlegung einer angemessenen Entschädigung für die bisherigen Nutzungsrechte am Gemeingliedervermögen an die Berechtigten bedarf der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe o) GO NRW)

3. Zu Absatz 3 (Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen):

Die Umwandlung von Gemeindevermögen, das der Aufgabenerfüllung der Gemeinde im Interesse der Allgemeinheit dient, in Gemeingliedervermögen ist unzulässig. Die Vermögenserträge sollen dem Haushalt der Gemeinde zur Verfügung stehen und nicht den einzelnen Nutzungsberechtigten zu fließen. Auch soll keine Erweiterung der Nutzungsberechtigten vorgenommen werden, weil dadurch die freie Verfügung der Gemeinde über ihr Vermögen eingeschränkt wird.



§ 100 Örtliche Stiftungen

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

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

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

Erläuterungen zu § 100:

I. Allgemeines

1. Örtliche Stiftungen

Die Vorschrift über örtliche Stiftungen ist wegen der Einführung des NKF nicht verändert worden. Eine Stiftung gilt als örtliche Stiftung, wenn es sich um eine selbstständige oder unselbstständige Stiftung handelt, die nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet wird und die überwiegend Zwecken dient, die von der Gemeinde in ihrem Bereich erfüllt werden können. Damit wird deutlich, dass der Stiftungszweck auf Aufgaben gerichtet sein muss, die auch von der Gemeinde in ihrem sachlichen und räumlichen Zuständigkeitsbereich selbst vorgenommen werden können.

2. Begriff „Kommunale Stiftungen“

Neben dem Begriff „Örtliche Stiftungen“ ist vielfach auch der Begriff „Kommunale Stiftungen“ im Gebrauch. Nach dem Bundesverband Deutscher Stiftungen werden unter dem Begriff „Kommunale Stiftungen“ alle Stiftungen unabhängig von ihrer Rechtsform subsumiert, die gemeinwohlorientiert für die Bürgerinnen und Bürger einer Kommune auf Grund privater oder öffentlicher Initiative errichtet worden sind. Sie müssen zum Wirkungskreis einer Kommune gehören und sich durch eine besondere Nähe zur Kommunalverwaltung auszeichnen. Ihr Aktionsgebiet ist auf das Gemeinwesen einer Kommune beschränkt.

Diese Begriffsverwendung ist nicht ins kommunale Haushaltsrecht von Nordrhein-Westfalen übernommen worden. Haushaltsrechtlich wird dann von einer kommunalen Stiftung gesprochen, wenn eine oder mehrere Gemeinde selbst als Stifter auftreten und Gemeindevermögen in die von Ihnen errichtete Stiftung einbringen. Auch gilt nach dieser Vorschrift das Örtlichkeitsprinzip. Die Nähe zur gemeindlichen Verwaltung ist jedoch kein Zuordnungskriterium, so dass rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat (vgl. § 98 GO NRW), sowie rechtlich unselbstständige Stiftungen in der Verwaltung der Gemeinde (vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW) nicht als kommunale Stiftungen bezeichnet werden. Eine solche vermögensorientierte Sicht und Verwendung des Begriffes „Kommunale Stiftungen“ im gemeindlichen Haushaltsrecht ist geboten, um die rechtlich selbstständigen Stiftungen, die zum gemeindlichen Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW gehören, zutreffend bestimmen zu können.

Die Verwaltung der Stiftungen durch die Gemeinde dient der nachhaltigen Verwirklichung der von den Stiftern gesetzten Zwecke. Dies wird dadurch erleichtert, dass der Stiftungszweck auf den Wirkungskreis der Gemeinde ausgerichtet sein muss (örtliche Stiftungen). Oftmals wird dies dadurch auch verstärkt, dass die Gemeinden selbst Teile ihres Vermögens in eine solche Stiftung einbringen. Wegen der Bedeutung der Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung werden nur zu Regelungen in Absatz 3 einige Erläuterungen gegeben.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Örtliche Stiftungen):

1.1 Zu Satz 1 (Stiftungen sollen örtlichen Zwecken dienen):

Nach der Vorschrift sind örtliche Stiftungen die Stiftungen des privaten Rechts, die nach dem Willen des Stifters von einer Gemeinde verwaltet werden und die überwiegend örtlichen Zwecken dienen. Dabei ist zwischen rechtlich selbstständigen Stiftungen und rechtlich unselbstständigen Stiftungen zu unterscheiden. Bei rechtlich selbstständigen Stiftungen erlangt die Stiftung ihre Rechtsfähigkeit durch Anerkennung durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde gem. § 180 Abs. 1 und 2 BGB (vgl. § 2 des Stiftungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen - StifG, GV. NRW. S. 52; SGV. NRW. 40). Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen) werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter seine Vermögenswerte zu Gunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist.

1.2 Zu Satz 2 (Verwaltung der örtlichen Stiftungen durch die Gemeinde):

Die Gemeinde hat die örtlichen Stiftungen nach den Vorschriften der Gemeindeordnung zu verwalten, soweit nicht durch ein Gesetz oder den Stifter etwas anderes bestimmt ist. Daraus folgt, dass nur die Stiftungen von der Gemeinde verwaltet werden dürfen, die örtlichen Zwecken dienen, also im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung tätig sind oder den Einwohnern und Bürgern der Gemeinde zu Gute kommen. Die Gemeinde hat daher bei der Übernahme der Verwaltung von Stiftungen zu prüfen, ob es sich um eine örtliche Stiftung im Sinne dieser Vorschrift der Gemeindeordnung handelt.

1.3 Zu Satz 3 (Trennung des Stiftungsvermögens vom Gemeindevermögen):

Das gemeindliche Haushaltsrecht kennt als weitere Art des gemeindlichen Vermögens das Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW). Zum Sondervermögen ist auch das Stiftungsvermögen zu zählen, das nach dieser Vorschrift vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und so anzulegen, dass es für seinen Verwendungszweck greifbar ist. Der Charakter eines gemeindlichen Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist. Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind und dieses Vermögen daher nur bedingt einen Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde darstellt. Auf Grund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die örtlichen Stiftungen, u.a. auch abhängig davon, ob eine rechtlich selbstständige Stiftung oder rechtlich unselbstständige Stiftung besteht, von der Gemeinde haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln, z.B. im Jahresabschluss nach § 96 GO NRW oder im Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Genehmigung für die Umwandlung des Stiftungszwecks):

Nach der Vorschrift kann die Gemeinde in eigener Verantwortung über die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen entscheiden. Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen (fiduziarische Stiftungen), auf die sich diese Vorschrift ausschließlich bezieht, werden i.d.R. durch einen Dritten als Stifter der Gemeinde Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zwecksetzung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen. In diesen Fällen hat der Stifter seine Vermögenswerte zu Gunsten eines uneigennütigen, auf Dauer eingerichteten Zwecks entäußert, der nach seinem Willen durch die Gemeinde zu erfüllen ist. Dies führt dazu, dass die Gemeinde nach außen im eigenen Namen auftritt, im Innenverhältnis zum Stifter aber an den Stifterwillen gebunden ist. Die Umwandlung eines Stiftungszwecks, die Zusammenlegung und die Aufhebung von rechtlich unselbstständigen Stiftungen bedeuten daher einen erheblichen

Eingriff in den Stifterwillen, dem sich die Gemeinde zuvor durch die Annahme der Stiftung unterworfen hat. Daher bedarf es bei einer Umwandlung eines Stiftungszwecks, der Zusammenlegung und der Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe n) GO NRW) sowie der Genehmigung der für die Gemeinde zuständigen Aufsichtsbehörde. Bei einer Aufhebung von rechtlich unselbständigen Stiftungen muss eine Beschlussfassung durch den Rat auch über die Verwendung des Stiftungsvermögens getroffen werden.

3. Zu Absatz 3 (Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung):

3.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift darf die Gemeinde nur dann Gemeindevermögen in eine Stiftung einbringen, wenn dies im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfolgt und wenn der mit der Stiftung verfolgte Zweck auf andere Weise nicht erreicht werden kann. Diese Vorgaben stellen zwingende Voraussetzungen für die Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung dar, denn es können unterschiedliche Zielsetzungen zwischen dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde und dem Handeln einer Stiftung bestehen. Jegliche Einbringung von gemeindlichem Vermögen in eine Stiftung muss daher auch haushaltswirtschaftlich verträglich sein und darf in keiner Weise die Aufgabenerfüllung der Gemeinde beeinträchtigen. Ein Engagement der Gemeinde in Stiftungen ist im Sinne des Absatzes 3 zulässig, wenn ein wesentlicher Mehrwert erzielt wird. Das ist z.B. bei einer Mitstiftung oder Zustiftung dann der Fall, wenn der von Privaten in eine Stiftungen einzubringende Vermögensanteil im Verhältnis zu dem durch die Gemeinde einzubringenden Finanzvermögen und/oder Sachvermögen mindestens 50% beträgt. Sollte die 50%-Quote nicht erreicht werden, kann oftmals aufgrund besonderer Umstände gleichwohl ein wesentlicher Mehrwert entstehen, insbesondere dann, wenn der private Anteil an Finanz- oder Sachvermögen nach sicherer Erwartung (objektive Umstände) zu einem späteren Zeitpunkt erbracht werden wird.


Sollten die besonderen Umstände nicht schlüssig vorliegen, muss auf die Einbringung von Finanz- oder Sachvermögen in eine Stiftung durch die Gemeinde verzichtet werden. Anzustreben ist, dass die Privaten vor ihrer beabsichtigten Mitstiftung oder Zustiftung gegenüber der Gemeinde Zusagen mit dem größtmöglichen Grad an Verbindlichkeit abgeben. Wenn nach den Umständen des Einzelfalls eine verbindliche Zusage, die gerichtlich durchsetzbar wäre, von den Privaten nicht erlangt werden kann, ist eine geeignete Erklärung in Schriftform notwendig, aus der die Mitstiftung oder Zustiftung in ihrer Höhe sowie der Zahlungszeitpunkt hervorgehen.

3.2 Einbeziehung von Stiftungen in den Gesamtabschluss

Das Einbringen von Gemeindevermögen in eine Stiftung, also in eine andere Organisationseinheit, stellt eine Ausgliederung von gemeindlichen Vermögen aus dem gemeindlichen Kernbereich dar. Weil die Einbringung aber nur im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zulässig ist, sollen rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen, bei denen die Gemeinde selbst Stifter ist, in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden (vgl. § 116 GO NRW). Einerseits ist im gemeindlichen Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen Organisationseinheiten so darzustellen, als ob diese Organisationseinheiten zusammen mit der Kernverwaltung der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wären. Andererseits soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabchluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Organisationseinheiten abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat.

EEEEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



10. Teil Rechnungsprüfung

1. Allgemeines

Im 10. Teil der Gemeindeordnung finden sich Vorschriften über die Kontrolle des Haushalts, jedoch nicht nur zum Zwecke der eigenen Steuerung des Haushalts, sondern insbesondere, ob der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt und ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Dabei wird unterschieden, ob es sich um eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung handelt oder ob die staatliche Aufsicht ihre Kontrollaufgabe in Form der überörtlichen Prüfung durch die Gemeindeprüfungsanstalt wahrnimmt. Die Möglichkeit, auch Dritte für diese Prüfungen heranzuziehen, verbessert die Objektivität der Prüfungen.

2. Funktionen der örtlichen Rechnungsprüfung

Die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfüllt verschiedene Aufgaben und nimmt daher unterschiedliche Funktionen wahr. Mit ihrer Unabhängigkeit gewährleistet sie gegenüber dem Rat der Gemeinde, dass Verwaltungsprozesse ordnungsgemäß ablaufen, dabei die rechtlichen Vorgaben beachtet werden und der Rat sich bei seinen Entscheidungen darauf verlassen kann (Vertrauensfunktion). Zugleich schafft die örtliche Rechnungsprüfung Transparenz über das Verwaltungshandeln zur Unterstützung der Verantwortlichen in der Verwaltung und für den Rat (Informationsfunktion). Durch ihre Tätigkeit wird die örtliche Rechnungsprüfung aber auch vorbeugend bzw. verhütend dahingehend tätig, dass für die Nichteinhaltung von Rechtsvorschriften und für unzulässige Handlungen ein Entdeckungsrisiko besteht (Präventivfunktion). Zu diesen genannten Tätigkeiten der örtlichen Rechnungsprüfung muss noch eine Beratungsaufgabe hinzukommen, denn es ist zweckmäßig, frühzeitig den möglichen Fehlentwicklungen in der Gemeinde vorzubeugen, damit alle am Handeln der Gemeinde Beteiligten zum Wohle der Gemeinde tätig sind (Beratungsfunktion).

Durch die Prüfungstätigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung wird auch die Steuerung der Gemeinde unterstützt, denn die Prüfungsergebnisse sollen u.a. diesem Zweck dienen. Gleichwohl stellt die örtliche Rechnungsprüfung kein Controlling dar, dem eine Aufbereitung und Auswahl von Steuerungsinformationen zukommt. Es gilt, den Verantwortlichen der Gemeinde ermöglichen, von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung anzupassen. Daher ist auch die örtliche Rechnungsprüfung Teil des gemeindlichen Steuerungs- und Überwachungssystems, die insbesondere unter strategischen Gesichtspunkten für eine Weiterentwicklung offen sein muss.

3. Die Vorschriften zur Rechnungsprüfung

Der 10. Teil der Gemeindeordnung enthält zur Rechnungsprüfung der Gemeinden folgende Vorschriften:

- § 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk
Der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat nach § 96 GO NRW muss eine Prüfung als eine gemeindeinterne verwaltungstechnische Kontrolle vorausgehen. Das Ergebnis der Prüfung spiegelt sich in einem Bestätigungsvermerk wieder, der uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt oder versagt werden kann.
- § 102 Örtliche Rechnungsprüfung
Es besteht eine Verpflichtung der Gemeinde, die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ zu erfüllen. Die örtliche Rechnungsprüfung bleibt daher organisatorisch ein aufgabenbezogenes Teilgebiet der gemeindlichen Verwaltung, auch wenn die Rechnungsprüfung nach § 104 Abs. 1 GO NRW unmittelbar dem Rat gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist.

- § 103 Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung
Es bestehen eine Vielzahl von gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Auch die Auftragserteilung durch den Rat und den Bürgermeister an die örtliche Rechnungsprüfung sowie die Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf, ist Gegenstand einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung.
- § 104 Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung
Die örtliche Rechnungsprüfung hat innerhalb der Gemeindeverwaltung eine Sonderstellung inne. Die Unabhängigkeit der Prüfer ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.
- § 105 Überörtliche Prüfung
Die überörtliche Prüfung ist Aufgabe der Gemeindeprüfungsanstalt. Sie wird damit, anders als die örtliche Prüfung, durch eine außerhalb der Gemeinde stehende Stelle durchgeführt. Außerdem bestehen Unterschiede zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung, da voneinander abweichende Kriterien und eine andere Betrachtungsweise in die Prüfung einbezogen wird bzw. einbezogen werden muss.

4. Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW

Nach § 57 Abs. 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Abs. 3 GO NRW). Dazu kommt die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde nach § 92 Abs. 5 GO NRW. Mit diesen Vorschriften, ergänzt um § 59 Abs. 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat grundsätzlich Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass von ihm Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Dabei ist das Ermessen der Ausschussmitglieder bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe relativ groß. Es ist jeweils im Rahmen der Prüfungstätigkeit des Ausschusses, abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden Bedingungen, auszugestalten. Der Ausschuss hat über die Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und hinsichtlich des Prüfungsergebnisses eine Feststellung zu treffen, durch die eine Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandels oder eine Unbedenklichkeit ausgesprochen wird. Diese Feststellung kann er auch mit Einschränkungen abgeben oder auch verweigern. Sie ist vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses eigenhändig zu unterzeichnen.

Der Rechnungsprüfungsausschuss ist damit entscheidungsvorbereitend für den Rat der Gemeinde tätig und bereitet damit auch die Entlastung des Bürgermeisters vor. Seine Tätigkeit beginnt i.d.R. mit einem Prüfungsauftrag des Rates, zu dem er sich der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. §§ 102 bis 104 GO NRW) bedienen kann. Soweit bei kleineren Gemeinden eine örtliche Rechnungsprüfung nicht besteht (vgl. § 102 GO NRW), kann sich der Ausschuss auch Dritter gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen. Die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses hat insoweit auch eine Kontrollfunktion. Mit seiner Prüfung trägt der Ausschuss z.B. auch zur Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen bei, denn seine Prüfungstätigkeit hat eine Kontroll-, Informations-, Überwachungs- und Beglaubigungsfunktion.



§ 101

Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk

(1) ¹Der Jahresabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. ²Die Prüfung des Jahresabschlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. ³In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. ⁴Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. ⁵Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. ⁶Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 101:

I. Allgemeines

1. Prüfungspflicht beim Jahresabschluss

Dem Beschluss des Rates nach § 96 GO NRW, mit dem er den Jahresabschluss der Gemeinde feststellt, muss eine Prüfung vorausgehen. Diese Prüfung dient der Vorbereitung dieses Ratsbeschlusses. Für die Prüfung ist nach § 59 GO NRW der Rechnungsprüfungsausschuss, ein Pflichtausschuss des Rates, zuständig. Es handelt dabei vorrangig um eine gemeindeinterne verwaltungstechnische Kontrolle. Eine politische Bewertung und Entscheidung steht dem Rechnungsprüfungsausschuss dabei nicht zu, sondern obliegt dem Rat und den Fachausschüssen auf der Grundlage des vom Rechnungsprüfungsausschuss erstellten und vorgelegten Prüfungsberichts, ggf. unter Einbeziehung der Stellungnahme des Bürgermeisters und des Kämmers.

Die Vorschrift konkretisiert die allgemeinen Prüfungsaufgaben. Sie enthält das Recht für den Prüfungsausschuss, die für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen verlangen zu können. Die neue Vorschrift ist gegenüber der bisherigen Vorschrift über die Prüfung des Ergebnisses der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wesentlich erweitert und den Gegebenheiten des neuen gemeindlichen Haushaltsrechts angepasst worden. Sie soll dazu beitragen, die bisher rechnerisch geprägte Prüfung auf Ordnungsmäßigkeit zu einer modernen Abschlussprüfung weiter zu entwickeln. Es gilt, dabei auch eine zukunftsorientierte Beurteilung der Chancen und Risiken aus der aktuellen Haushaltswirtschaft der Gemeinde vorzunehmen. Daher sollen qualitative sowie zukunftsbezogene, aber auch prozessorientierte Einflussfaktoren auf die Gemeinde in die Jahresabschlussprüfung einbezogen werden. Auch ist über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ein Prüfungsbericht zu erstellen und darin der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung aufzunehmen. Auch wenn sich der Gegenstand und der Umfang der Prüfung aus den gesetzlichen Vorschriften ableiten, liegt es im pflichtgemäßen Ermessen der Prüfer, im Einzelfall die Art und den Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen. Der Rahmen der Prüfung wird auch dadurch bestimmt, dass durch die Prüfung die im Jahresabschluss und im Lagebericht enthaltenen Informationen bestätigt sowie deren Glaubwürdigkeit erhöht werden. Die Verlässlichkeit der Informationen schließt deshalb auch ihre Ordnungsmäßigkeit ein, denn der Rat sowie die Aufsichtsbehörde der Gemeinde sollen die Ergebnisse der Prüfung bei ihren Entscheidungen berücksichtigen.

Für die jährlichen Abschlussprüfungen in der privaten Wirtschaft sind zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vom Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer ergänzend die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) und für den Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoG) entwickelt worden, die bei den Prüfungen des Jahresabschlusses sowie des Gesamtabchlusses entsprechende Anwendung finden können. Die Regelungen über den Bestätigungsvermerk des Prüfers des Jahresabschlusses sind an internationale Rechnungslegungsstandards angelehnt und in den Richtlinien der Europäischen Union (EU) enthalten, die in europäisches und deutsches Bilanzrecht umgesetzt werden.

2. Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW

Nach § 57 Abs. 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat den Jahresabschluss und den Gesamtabchluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Abs. 3 GO NRW). Dazu kommt die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde nach § 92 Abs. 5 GO NRW. Mit diesen Vorschriften, ergänzt um § 59 Abs. 4 GO NRW, wird der Rahmen für die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses in der Gemeinde gesetzt. Die dem Finanzausschuss auf Grund des haushaltswirtschaftlichen Stellen-

werts im NKF obliegenden Vorbereitung des Jahresabschlusses, des Gesamtabschlusses und der Eröffnungsbilanz (folgt seiner Aufgabe „Vorbereitung der Haushaltssatzung“) steht der gesetzlich dem Rechnungsprüfungsausschuss zugeordneten Prüfungspflicht der Abschlüsse der Gemeinde nicht entgegen. Damit kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll. Seine Tätigkeit beginnt i.d.R. mit einem Prüfungsauftrag des Rates, zu dem er sich der örtlichen Rechnungsprüfung (vgl. §§ 102 bis 104 GO NRW) bedienen kann. Soweit bei kleineren Gemeinden eine örtliche Rechnungsprüfung nicht besteht (vgl. § 102 GO NRW), kann sich der Ausschuss auch Dritter gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen. Die Tätigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses hat insoweit auch eine Kontrollfunktion.

Die Tätigkeit im Rechnungsprüfungsausschuss erfordert, auch wenn im Einzelnen keine fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses bestimmt sind, dass die Mitglieder über eine ausreichende Sachkenntnis verfügen müssen. Die Ausschusstätigkeit erfordert daher auch eine Unabhängigkeit der Ausschussmitglieder gegenüber dem Bürgermeister als Leiter der gemeindlichen Verwaltung und der Gemeinde selbst. Es sollen deshalb keine wesentlichen geschäftlichen, finanziellen und persönlichen Beziehungen der einzelnen Mitglieder des Rechnungsprüfungsausschusses zum Bürgermeister oder zur Gemeinde bestehen. Auch kann der Ausschuss für die Durchführung seiner Prüfung die Aufklärung und Nachweise vom Bürgermeister verlangen, die für eine sorgfältige Prüfung notwendig sind. Diese Rechte sowie ein Einsichtsrecht in die gemeindlichen Unterlagen stehen dem Rechnungsprüfungsausschuss als Gesamtorgan und nicht einem einzelnen Ausschussmitglied zu.

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat grundsätzlich Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass von ihm Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Dabei ist das Ermessen der Ausschussmitglieder bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe relativ groß. Es ist jeweils im Rahmen der Prüfungstätigkeit des Ausschusses, abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden Bedingungen, auszugestalten. Der Ausschuss hat über die Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und hinsichtlich des Prüfungsergebnisses eine Feststellung zu treffen, durch die eine Bestätigung der Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandels oder eine Unbedenklichkeit ausgesprochen wird. Diese Feststellung kann er auch mit Einschränkungen abgeben oder auch verweigern. Sie ist vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses eigenhändig zu unterzeichnen. Mit seiner Prüfung trägt der Ausschuss z.B. auch zur Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen bei, denn seine Prüfungstätigkeit hat eine Kontroll-, Informations-, Überwachungs- und Beglaubigungsfunktion.

3. Zusammenarbeit von örtlicher Rechnungsprüfung und Abschlussprüfern

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses ist ausdrücklich bestimmt worden (Absatz 1). Ergänzend dazu ist festgelegt, dass in Gemeinden, in denen eine örtliche Rechnungsprüfung besteht, sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung dieser Rechnungsprüfung bedient. Wird die Jahresabschlussprüfung nicht von der örtlichen Rechnungsprüfung vorgenommen, sondern bedient sich diese Dritte als Prüfer (vgl. § 103 Abs. 5 GO NRW), muss eine Zusammenarbeit zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung und dem Abschlussprüfer herbeigeführt werden. Eine zutreffende Urteilsgewinnung über den Jahresabschluss ist möglich, wenn die unterschiedlichen Informationen beider Prüfinstanzen im Interesse einer wirksamen und wirtschaftlichen Prüfung zusammengeführt werden. Die Verantwortung für das Prüfungsurteil verbleibt dabei beim Abschlussprüfer im Rahmen seines Prüfauftrages.

In diesem Sinne muss bei der Jahresabschlussprüfung ein bloßes Nebeneinander von örtlicher Rechnungsprüfung und Abschlussprüfer vermieden werden. Eine bloße Entgegennahme von Informationen durch den Abschlussprüfer dient nicht der Sache. Es muss mindestens eine gezielte Zusammenführung der verfügbaren Informationen sowie gezielte Abstimmungen über das Prüfungsgeschehen geben. Dieser Austausch kann noch dadurch verbessert werden, dass er in eine Kooperation überführt wird, bei der z.B. von beiden Beteiligten eine gemeinsame Risikobeurteilung vorgenommen wird. Auch eine noch intensivere Zusammenarbeit ist möglich, wenn dabei die einschlägigen Vorschriften zur Erhaltung der Unabhängigkeit der Prüfer und zur Vermeidung von typischen Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit beachtet werden.

4. Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch ergänzt. Für diese Abschlussprüfungen haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt. Diese beinhalten Festlegungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die einzelne Abschlussprüfung auch angemessen zu dokumentieren. Dies dient u.a. dazu, Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört, entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren (vgl. § 58 GemHVO NRW).

5. Keine Pflicht zur Veröffentlichung des Prüfungsberichtes

Der Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten des Jahresabschlusses verlangen aus der Abschlussprüfung konkrete Empfehlungen und Informationen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde. Für die Prüfung des Jahresabschlusses bedeutet dies, dass die Prüfung nicht allein auf „verwaltungsinterne“ Informationsbedürfnisse bzw. auf die Ratsmitglieder ausgerichtet werden darf, sondern gleichermaßen auch die Interessen der Bürgerinnen und Bürger bei der Durchführung Prüfung zu berücksichtigen sind. Aus diesem Anlass entsteht jedoch keine Pflicht für die Gemeinde, auch den Bürgerinnen und Bürgern den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses verfügbar zu machen. Der Prüfbericht muss auch nicht im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zugänglich gemacht werden.

Als Adressat und Auftraggeber der Prüfung des Jahresabschlusses ist der Prüfungsbericht dem Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung beauftragt hat, zu übergeben. Diese wird in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung beraten, denn er hat unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Jahresabschluss festzustellen. Damit ist für die Information über die Art, Umfang und Inhalte der durchgeführten Prüfung eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet. Das Prüfungsergebnis sollte dagegen dem gleichen Adressatenkreis verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zu informieren ist oder sich informieren will. Da das Prüfungsergebnis nach § 101 Abs. 3 GO NRW in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen ist, bietet es sich an, diesen Bestätigungsvermerk dem der Aufsichtsbehörde nach § 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW anzuzeigenden Jahresabschluss sowie der Bekanntmachung des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW beizufügen.

In diesem Zusammenhang muss anhand der Gegebenheiten vor Ort entschieden werden, ob neben dem Prüfungsergebnis auch der Prüfungsbericht für alle Interessenten verfügbar gemacht werden soll. Ist dies der Fall, sollte der Prüfungsbericht im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss der Gemeinde einsehbar sein und nicht losgelöst davon als eigenständiges Werk veröffentlicht werden. Bei einer Veröffentlichung wäre zu prüfen, ob auf bestimmte Prüfungsergebnisse und Erkenntnisse besonders hingewiesen wird. Auch ist darüber zu entscheiden, ob Beanstandungen, aus denen heraus Anlass bestand, den aufgestellten Jahresabschluss anzupassen, vollständig veröffentlicht werden. Außerdem können z.B. Datenschutzgründe dazu führen, auf die Veröffentlichung bestimmter Teile des Prüfungsberichtes zu verzichten.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Prüfungsumfang und Prüfungsinhalte):

1.1 Zu Satz 1 (Prüfungszuständigkeit):

Nach dieser Vorschrift ist der Jahresabschluss vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage

der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Damit wird die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses ausdrücklich hervorgehoben. Die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses wird auch dadurch deutlich, dass der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses den Bestätigungsvermerk, der entsprechend des durchgeführten Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren ist, mit Angabe des Ortes und des Datums eigenhändig zu unterzeichnen hat (vgl. § 101 Abs. 7 GO NRW). Gleichwohl birgt auch die Abschlussprüfung grundsätzlich die Gefahr in sich, dass Prüfer einen Bestätigungsvermerk erteilen, obwohl der Jahresabschluss wesentliche falsche Angaben enthält, die aber vom Prüfer nicht aufgedeckt wurden. Daher muss einer Abschlussprüfung nicht nur eine vielfältige Informationsbeschaffung durch den Prüfer vorausgehen, damit er nicht zu einer falschen Einschätzung des Prüfungsrisikos gelangt, sondern auch die Vorbereitung der Abschlussprüfung muss gleichermaßen und abgestimmt zwischen Gemeinde und Abschlussprüfer erfolgen.

1.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Allgemeine Prüfungsinhalte):

1.2.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift erstreckt sich die Prüfung des Jahresabschlusses darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. In die Prüfung sind die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen. Dies setzt eine sachliche und zeitliche Prüfungsplanung, Informationsbeschaffungsprozesse, eine Einschätzung des Prüfungsrisikos sowie eine Prüfungsstrategie voraus, um die Richtigkeit der Prüfungsaussagen zu gewährleisten. Auch die Festlegung von Wesentlichkeitsgrenzen sowie und Plausibilitätsbeurteilungen gehören dazu.

Die Ziele der Prüfung und der Prüfungsgegenstand bestimmen dabei die Prüfungsinhalte, so dass sich wie bisher der Umfang und der Inhalt der Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die gemeindliche Haushaltswirtschaft erstrecken müssen. Es muss in der Abschlussprüfung beurteilt werden, ob der Jahresabschluss den gesetzten Vorgaben entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Durch die Prüfung wird die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen erhöht, denn die Prüfung stellt eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion dar.

1.2.2 Prüfung der Buchführung u.a.

Die Jahresabschlussprüfung schließt neben alle Bestandteile und Anlagen des Jahresabschlusses sowie auch die zu Grunde liegende Buchführung ein. Die Buchführung hat dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Daher muss die Buchführung den an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind.

1.2.3 Prüfung der Beachtung von haushaltsrechtlichen Vorschriften und ortsrechtlichen Bestimmungen

Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Insbesondere die Einbeziehung der Haushaltssatzung beinhaltet und verdeutlicht die grundsätzliche Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres im Rahmen des Jahresabschlusses. Dies erfordert jedoch nicht, jeden Geschäftsvorfall nachzuprüfen, aber die Prüfung, ob die haushaltswirtschaftlichen Vorschriften, z.B. die Kreditermächtigung u.a., und weitere örtlich bezogene Bewirtschaftungsvorgaben eingehalten worden sind. Die Prüfung, ob Maßnahmen von

der vom Rat beschlossenen Haushaltssatzung bzw. des Haushaltsplans sich im zulässigen Rahmen der haushaltsrechtlichen Vorgaben zu über- und außerplanmäßigen Ermächtigungen befinden, gehört ebenfalls zu den Prüfungsaufgaben.

1.3 Zu den Satz 4 (Prüfung des Lageberichtes):

Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Die Angaben im Lagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Außerdem muss auch zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde im Lagebericht Auskunft gegeben werden, die der Prüfer einzuschätzen hat. Dabei kann er die „Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung“ als Beurteilungsmaßstäbe heranziehen.

1.4 Zu den Satz 5 (Prüfungsbericht):

Nach dieser Vorschrift hat der Rechnungsprüfungsausschuss über Art und Umfang der Prüfung des Jahresabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Abschlussprüfer hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und der Buchführung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist daher von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Jahresabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten.

1.4 Zu den Sätzen 5 und 6 (Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk):

Nach dieser Vorschrift hat der Rechnungsprüfungsausschuss den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Vorschriften der Absätze 4 bis 7 zu beachten (vgl. Erläuterungen zu diesen Vorschriften). Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden.

2. Zu Absatz 2 (Stellungnahmen zum Prüfungsbericht):

Das Recht des Bürgermeisters, vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Stellungnahme dazu abgeben zu können, ist übernommen worden. Ziel dieser Vorschrift ist es, Prüfungsfeststellungen zu vermeiden, wenn seitens des Bürgermeisters Unstimmigkeiten ausgeräumt werden können. Da dem Kämmerer das Recht zusteht, sowohl beim Haushaltsplan als auch beim Jahresabschluss eine von der Meinung des Bürgermeisters abweichende Auffassung zu vertreten, erhält er wegen der Bedeutung des Prüfungsergebnisses ebenfalls das Recht, eine Stellungnahme abgeben zu können. Dies ist dann sachlich geboten, wenn der Kämmerer bereits zuvor eine Stellungnahme zum Entwurf des Jahresabschlusses abgegeben hat (vgl. § 95 Abs. 3 Satz 3 GO NRW).

Eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der örtlichen Rechnungsprüfung kann helfen, aufgetretene Fehler im Jahresabschluss, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegen stehen, zu beseitigen. Dadurch können Prüfungsbemerkungen auf die Fälle beschränkt werden, in denen trotz Erläuterungen seitens der gemeindlichen Verwaltung die Bedenken des Rechnungsprüfungsausschusses weiter bestehen.

3. Zu Absatz 3 (Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks):

Die Regelung stellt klar, dass der Rechnungsprüfungsausschuss in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammenzufassen hat (Prüfungsurteil). Mit dem Bestätigungsvermerk wird ein unbegrenzter Adressatenkreis über das Ergebnis der Jahresabschlussprüfung informiert, denn der Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses wird nur dann öffentlich, wenn dieser zum Gegenstand von Beratungen in öffentlichen Sitzungen des Rates oder seiner Ausschüsse gemacht wird. Die Vorschrift enthält zudem fachliche Grundsätze und Klarstellungen, damit detaillierte Aussagen im Bestätigungsvermerk gemacht werden und dieser das getroffene Gesamturteil wieder spiegelt. Daher wird der Inhalt des Bestätigungsvermerks durch das Ziel der Jahresabschlussprüfung bestimmt.

Die Vorschrift benennt daher die Kernelemente des Bestätigungsvermerks. Er besteht aus der Beschreibung des Gegenstandes, der Art und des Umfangs der Prüfung. Dies schließt die Angabe der auf den geprüften Abschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sowie die bei der Prüfung zu beachtende Prüfungsgrundsätze ein. Diese Vorschrift enthält vier Möglichkeiten der Tenorierung des Bestätigungsvermerks, von der uneingeschränkten Bestätigung bis zur Erklärung des Ausschusses, dass er sich außerstande sieht, ein Urteil über den geprüften Abschluss abzugeben. Aus dem Bestätigungsvermerk des Rechnungsprüfungsausschusses muss sich zweifelsfrei ergeben,

- ob der einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk oder
- einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt oder
- den Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt oder
- der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil sich der Ausschuss als Prüfungsgremium nicht in der Lage ist, eine Beurteilung vorzunehmen.

Außerdem enthält die Vorschrift die Vorgabe, dass die Beurteilung des Prüfungsergebnisses allgemeinverständlich und problemorientiert sein soll und den Umstand berücksichtigen muss, dass der Rat und der Verwaltungsvorstand den Abschluss zu verantworten haben. Auf Risiken, die die stetige Aufgabenerfüllung und die Haushaltswirtschaft der Gemeinde gefährden, ist gesondert einzugehen. Im Falle einer Änderung des Jahresabschlusses sind die betreffenden Unterlagen erneut zu prüfen. Der Bestätigungsvermerk bleibt jedoch grundsätzlich wirksam und ist erforderlichen Falls entsprechend zu ergänzen. Führt die Nachprüfung zu dem Ergebnis, dass der ursprüngliche Bestätigungsvermerk aufrecht erhalten werden kann, soll dies durch eine entsprechende Ergänzung deutlich werden. Auch Einschränkungen oder Versagungen des Bestätigungsvermerks auf Grund der nachträglichen Änderungen sind entsprechend zu kennzeichnen.

4. Zu Absatz 4 (Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk):

Die Vorschrift regelt Näheres über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Er ist sachverhaltsabhängig zu gestalten. Die Erklärung des Prüfers nimmt zukünftig außer auf gesetzliche Vorschriften, die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und auf sonstige ortsrechtliche Bestimmungen auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze sowie auf die Haushaltsgrundsätze Bezug. Hat der Abschlussprüfer keine wesentlichen Einwendungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht der Gemeinde zu erheben und liegen im Rahmen der Prüfungsarbeiten keine besonderen Umstände vor, auf Grund derer nicht alle Teile der gemeindlichen Rechnungslegung geprüft werden können (Prüfungshemmnisse), kann vom Prüfer ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden. Weitere Hinweise zum gemeindlichen Jahresabschluss durch den Prüfer sind möglich.

Mit einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers zum gemeindlichen Jahresabschluss wird unter Einbeziehung des Lageberichtes festgestellt, dass die Prüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und der Jahresabschluss ein zutreffendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Es wird eine positive Gesamtaussage dahingehend getroffen, dass insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird und die Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung der Gemeinde zutreffend dargestellt sind. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann z.B. folgende Fassung haben:

Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss

Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers

Der Jahresabschluss für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und den Teilrechnungen sowie der Bilanz und dem Anhang wurde nach § 101 i.V.m. § 95 GO NRW unter Einbeziehung der Buchführung, der Inventur, des Inventars, der Übersicht über örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und des Lageberichts der Gemeinde geprüft. In die Prüfung sind die Haushaltssatzung sowie weitere Bestimmungen von Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Lagebericht vermittelten Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben in Buchführung, Inventar, Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände, Jahresabschluss und Lagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung hat die Beurteilung der angewandten Bilanzierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Jahresabschlusses und des Lageberichts umfasst.

Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.

Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen. Er vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Lagebericht steht in Einklang mit dem Jahresabschluss. Auch er vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.

Abbildung 35 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“

Auch zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk kann der Prüfer Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil über den Jahresabschluss nicht einschränken (Satz 2).

5. Zu Absatz 5 (Einschränkungen des Bestätigungsvermerks):

Die Vorschrift regelt Näheres über die Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung. Sie präzisiert die Voraussetzungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks. Dies auch für die Fälle, in denen der Prüfer zu einem negativen Prüfungsurteil gelangt. Bei Einschränkungen muss der Prüfer neben dem i.d.R. positiven Befund den Inhalt und den Umfang der vorgenommenen Einschränkungen klar erkennen lassen. Sie sind deshalb so darzustellen, dass deren Tragweite erkennbar wird.

5.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks):

Nach dieser Vorschrift ist die Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 einzuschränken oder zu versagen, wenn Beanstandungen ausgesprochen werden. Beanstandungen können sich daraus ergeben, wegen Mängel bezüglich der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, aus Verstößen gegen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften für den Jahresabschluss, aus der Nichtbeachtung von Angabepflichten im Anhang, aus einem unvollständigen oder unzutreffenden Lagebericht, Verstößen gegen gesetzliche Vorschriften sowie gegen ergänzende Bestimmungen der Satzungen der Gemeinde und die sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen u.a. Dabei setzt eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks voraus, dass die Bestandungen und der betroffene abgrenzbare Bereich von wesentlicher Bedeutung sind. Auch ist eine Beurteilung der Auswirkungen auf die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vorzunehmen. Liegen mehrere für sich allein genommen unwesentliche Mängel oder nicht beurteilbare Bereiche vor, können aber sie in der Gesamtheit so wesentlich sein, dass eine Einschränkung des Bestätigungsvermerks geboten ist.

Bei einem eingeschränkten Bestätigungsvermerk muss für den Prüfer noch ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der Rechnungslegung möglich sein. Jedoch können ggf. Anlässe bestehen, eine Einwendung zu erheben. Dies muss auch noch zum Zeitpunkt des Abschlusses der Prüfung vorliegen. Werden Fehler im Ablauf der Prüfung durch die Gemeinde korrigiert, führt dies nicht zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks. Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk wird erteilt, wenn der Jahresabschluss unter Beachtung der vom Prüfer vorgenommenen, in ihrer Tragweite erkennbaren Einschränkungen ein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt.

5.2 Zu Satz 3 (Versagung des Bestätigungsvermerks):

Sind die Erfordernisse weder für einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk noch für einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erfüllt, vermittelt insbesondere der Jahresabschluss – unter Berücksichtigung der vom Prüfer vorgenommenen Einschränkung des Bestätigungsvermerks – kein den tatsächlichen Verhältnissen im Wesentlichen entsprechende Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde, ist der Bestätigungsvermerk zu versagen.

5.3 Zu Satz 4 (Weitere Möglichkeit der Versagung):

Der Satz 4 bedeutet auch eine Versagung des Bestätigungsvermerks, beinhaltet aber kein negatives Prüfungsurteil, sondern bringt zum Ausdruck, dass der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben. Dieses setzt jedoch voraus, dass der Prüfer alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat. In einem solchem Fall ist ein Versagungsvermerk zu erstellen.

5.4 Zu Satz 5 (Darstellung der Versagung):

Die Versagung des Bestätigungsvermerks stellt selbst keinen Bestätigungsvermerk dar. Gleichwohl ist dann ein Vermerk vom Prüfer zu erstellen, der jedoch nicht als Bestätigungsvermerk bezeichnet werden darf. In einem solchen Versagungsvermerk sind alle wesentlichen Gründe für die Versagung zu beschreiben und zu erläutern. Ist der Prüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben, hat er in einem Versagungsvermerk die Prüfungshemmnisse zu benennen und ihre Auswirkungen aufzuzeigen. Er sollte auch darlegen, dass er alle rechtlich zulässigen und die wirtschaftlich vertretbaren Möglichkeiten zur Klärung des Sachverhalts ausgeschöpft hat, um einen Bestätigungsvermerk erteilen zu können.

5.5 Zu Satz 6 (Pflicht zur Begründung der Einschränkung oder Versagung):

Wegen der Bedeutung der Einschränkung des Bestätigungsvermerks oder seiner Versagung durch den Abschlussprüfer sieht die Vorschrift für diese Fälle eine Begründungspflicht vor. Die Einschränkung oder die Versagung eines Bestätigungsvermerks muss daher so formuliert sein, dass die wesentlichen Gründe dafür klar erkennbar werden. Auch eine Darstellung der Tragweite der Versagung unter der Angabe der Größe der Mängel, die zur Versagung geführt haben, sollte wegen des Interesses der Gemeinde zur Beseitigung solcher Mängel erfolgen. Der Umfang der Darstellung liegt im Ermessen des Abschlussprüfers.

6. Zu Absatz 6 (Beurteilung des Lageberichtes):

Die Regelung befasst sich mit den Ausführungen zum Lagebericht. Danach ist der Lagebericht auch unter dem Gesichtspunkt der Übereinstimmung mit dem Jahresabschluss zu bewerten. Wegen der neuen Bedeutung des Jahresabschlusses für die künftige Entwicklung der Gemeinde soll der Prüfer auch darauf eingehen, ob Chancen und Risiken für diese Entwicklung zutreffend dargestellt sind. Grundlage der Beurteilung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde stellen insbesondere die Vermögenslage und die Finanzlage der Gemeinde dar. Negative Entwicklungen in der Vermögens- und Kapitalstruktur, eine starke Verringerung des Eigenkapitals,

hohe außerplanmäßige Abschreibungen, ein starker Anstieg der Belastung von Vermögenswerten zur Sicherung von Verbindlichkeiten, geben im Rahmen der vorzunehmenden Abschlussprüfung Anlass, keine globalen Hinweise zu geben, sondern eine konkretere Analyse und Bewertung vorzunehmen. Dazu bieten sich auch die Kennzahlen an, die im Kapitel „Haushaltsanalyse und Kennzahlen“ vorgestellt werden. Ein Trend kann dabei i.d.R. nur entwickelt werden, wenn ein Vergleich über einen Zeitraum von fünf Jahren vorgenommen wird. Eine solche Zeitreihe ist bei der Haushaltsplanung durch die fünfjährige mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung bereits gegeben (vgl. § 84 GO NRW).

7. Zu Absatz 7 (Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks):

Diese Regelung soll die Verantwortlichkeit des Rechnungsprüfungsausschusses verdeutlichen, dient aber auch der Dokumentation und als Beweisfunktion für die Tätigkeit dieses Ausschusses. Ein solcher Bestätigungsvermerk ist entsprechend des durchgeführten Prüfungsumfanges und des Prüfungsergebnisses zu formulieren (vgl. Erläuterungen zu Absatz 4). Er ist unter Angabe des Prüfungsumfanges bzw. auch des Prüfungsauftrages von einem Dritten als Prüfer, von der örtlichen Rechnungsprüfung sowie vom Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums eigenhändig zu unterzeichnen. Der Bestätigungsvermerk sollte jeweils das Datum des Tages tragen, an dem für die Prüferin oder den Prüfer jeweils die Prüfung des Jahresabschlusses materiell abgeschlossen ist.

Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks erfüllt der Vorsitzende des Rechnungsprüfungsausschusses als zuständige Prüfinstanz eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass die Prüfung des Jahresabschlusses abgeschlossen ist und aus der Verantwortung des Ausschusses heraus der Bestätigungsvermerk richtig und vollständig ist, sofern dazu keine besonderen Einschränkungen gemacht worden sind. Soweit keine Änderungen oder Ergänzungen des Bestätigungsvermerks - vom Abschlussprüfer aus gesehen - durch die nächste Prüfinstanz, z.B. die örtliche Rechnungsprüfung oder der Rechnungsprüfungsausschuss, erforderlich sind, bedarf es jeweils keines eigenständigen Bestätigungsvermerks. In diesen Fällen kann der im Rahmen der Prüfung zuerst erstellte Bestätigungsvermerk unter Angabe des Ortes und des Datums durch eigenhändige Unterzeichnungen der jeweiligen Prüfungsinstanz entsprechend ergänzt werden.

8. Zu Absatz 8 (Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung):

8.1 Zu Satz 1 (Durchführung der Prüfung):

Die bisher geltende Regelung, dass der Rechnungsprüfungsausschuss sich im Rahmen seiner Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung bedient, ist übernommen worden. Sie ist an dieser Stelle nochmals ausdrücklich für die Prüfung des gemeindlichen Jahresabschlusses betont worden.

8.2 Zu Satz 2 (Bestätigungsvermerk im Rahmen des Prüfungsauftrages):

Durch Verweis auf die Absätze 3 bis 7 dieser Vorschrift ist ausdrücklich bestimmt worden, dass bereits die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung einen Bestätigungsvermerk abzugeben haben. Diese zusätzliche Verpflichtung ist wegen des erweiterten Prüfungsgegenstandes und Prüfungsumfanges sowie wegen der gewachsenen Bedeutung des Jahresabschlusses im Gefüge des gemeindlichen Haushaltsrechts geboten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Rechnungsprüfungsausschuss die Verantwortung für die ordnungsgemäße Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde hat. Er kann sich bei seiner Prüfung auf den ihm vorgelegten Bestätigungsvermerk stützen, diesen neu fassen, aber auch durch eine entsprechende Ergänzung zu seinem eigenen Bestätigungsvermerk machen.

EEEEEEEEEEEE

§ 102 Örtliche Rechnungsprüfung

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

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

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

Erläuterungen zu § 102:

I. Allgemeines

Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs im gemeindlichen Haushalt hat keine Änderung der Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung mit sich gebracht. Der Gesetzgeber hat sich durch eine redaktionelle Anpassung der Vorschrift auf die organisatorische Vorgabe der Einrichtung eines Rechnungsprüfungsamtes verzichtet, aber die Verpflichtung der Gemeinde, die Aufgabe „Örtliche Rechnungsprüfung“ zu erfüllen, beibehalten. Die örtliche Rechnungsprüfung bleibt daher organisatorisch ein aufgabenbezogenes Teilgebiet der gemeindlichen Verwaltung, auch wenn die Rechnungsprüfung nach § 104 Abs. 1 GO NRW unmittelbar dem Rat gegenüber verantwortlich und ihm in ihrer sachlichen Tätigkeit unmittelbar unterstellt ist.

Die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde ist ein unverzichtbares Instrument für eine zeitnahe Kontrolle der Gesetz- und Ordnungsmäßigkeit des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde sowie der haushaltswirtschaftlichen Geschäftsvorfälle der gemeindlichen Verwaltung. Sie wirkt deshalb als entscheidungsvorbereitende Stelle und Informationsquelle für den Rat der Gemeinde unter Beteiligung des örtlichen Rechnungsprüfungsausschusses nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW. Außerdem ist die örtliche Rechnungsprüfung eine Informationsquelle für die überörtliche Prüfung nach § 105 GO NRW, so dass die Gemeindeprüfungsanstalt als zuständige Stelle für die überörtliche Prüfung auf den Erkenntnissen der örtlichen Rechnungsprüfung aufbauen soll. Dies alles setzt eine unabhängige Stellung der örtlichen Rechnungsprüfung voraus (vgl. § 104 GO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflichtaufgabe örtliche Rechnungsprüfung):

Nach der Vorschrift haben kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten. Bei der Festlegung der zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung verpflichteten Gemeinden ist davon ausgegangen worden, dass die umfangreichen örtlichen Verwaltungsaufgaben, die insbesondere durch die notwendige Daseinsvorsorge und die Erledigung von Pflichtaufgaben bestimmt werden, eine ausreichende örtliche Prüfung erfordern. Welche Städte in Nordrhein-Westfalen als Große oder Mittlere kreisangehörige Städte anzusehen sind, richtet sich nach der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte nach § 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen vom 13. November 1979 (GV. NRW. S. 867) in der jeweils aktuellen Fassung (vgl. SGV. NRW. 2023). In dieser Verordnung werden in § 1 die Großen kreisangehörigen Städte und in § 2 die Mittleren kreisangehörigen Städte benannt.

1.1 Zu Satz 1 (Pflicht bei Großen und Mittleren kreisangehörigen Städten)

1.1.1 Inhalt der Pflicht

Die Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung entsteht auch auf Grund der Pflicht der Gemeinden zur sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung gemäß § 75 Abs. 1 GO NRW. Sie entsteht zudem aus der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses gemäß § 95 GO NRW, denn mit dem Jahresabschluss übt der Rat der Gemeinde seine Befugnis als oberstes Kontrollorgan der Gemeinde aus. Dabei hat er sich vor der Beschlussfassung von der Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses zu überzeugen und daher eine örtliche Rechnungsprüfung, die mit Hilfe des Rechnungsprüfungsausschusses (vgl. § 57 i.V.m. § 59 GO NRW) durchzuführen ist, vorzunehmen.

Die Selbstverantwortung und das Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns der Gemeinden, das auch durch die örtliche Rechnungsprüfung gewährleistet wird, bringen es mit sich, dass Gemeinden sich nicht einfach durch die Abgabe der Prüfungsaufgaben an eine andere Gemeinde davon zurückziehen können. Würden sich die einzelne Gemeinde durch eine Zusammenarbeit aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung selbst entlassen können, würde bei ihnen eine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen und die Tätigkeit der gewählten Organe tangieren. Insbesondere, wenn kreisangehörige Gemeinden eine andere kreisangehörige Gemeinde vollständig mit der Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung beauftragen könnten, entsteht wegen des oftmals örtlich vorhandenen „Konkurrenzkampfes“, z.B. im Bauwesen und bei Gewerbeansiedlungen, schnell die Frage der Verlässlichkeit der Rechnungsprüfung. Eine wirksame örtliche Rechnungsprüfung setzt daher eine unabhängige Stelle innerhalb der kreisfreien Städte, Großen und Mittleren kreisangehörigen Städte voraus.

1.1.2 Ausübung und Ausgestaltung der Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung

Die Ausübung der Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung wird durch die Einrichtung der Rechnungsprüfung in der Verwaltung der Gemeinde gefördert und vorbereitet (vgl. §§ 103 und 104 GO NRW). Auch die weiteren Funktionen der örtlichen Rechnungsprüfung dienen der Unterstützung des o.a. Zweckes und sollen zudem eine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit im Einzelfall verhindern. Die örtliche Rechnungsprüfung ist zwar organisatorisch in die Gemeindeverwaltung eingebunden, gleichwohl nimmt sie aber wegen der Stellung des Leiters und der Prüfer sowie der unmittelbaren Verantwortung gegenüber dem Rat eine besondere Stellung ein. Sie kann dadurch keiner anderen Organisationseinheit der gemeindlichen Verwaltung unterstellt werden. Unberührt von ihrer unabhängigen Stellung bleibt die dienstaufsichtliche Stellung des Bürgermeisters gegenüber der Leitung und den Prüfern der örtlichen Rechnungsprüfung.

Die Ausgestaltung der örtlichen Rechnungsprüfung muss sich dabei an dem nach dem Gesetz zugewiesenen Aufgaben und den ggf. zusätzlich vom Rat (vgl. § 103 Abs. 2 GO NRW) oder vom Bürgermeister übertragenen Aufgaben (vgl. § 103 Abs. 3 GO NRW) ausrichten. Dies wirkt sich auch auf die erforderliche Qualifikation der Prüfer aus. Organisatorisch ist die örtliche Rechnungsprüfung ein Teil der gemeindlichen Verwaltung, die wegen ihrer notwendigen Unabhängigkeit jedoch eine Sonderstellung inne hat.

1.2 Zu Satz 2 (Pflicht bei den übrigen kreisangehörigen Gemeinden)

Nach der Vorschrift sollen die übrigen Gemeinden eine örtliche Rechnungsprüfung einrichten, wenn ein Bedürfnis hierfür besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen. Für die örtlich erforderliche Feststellung, ob ein Bedürfnis für eine örtliche Rechnungsprüfung besteht und die Kosten in angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen, bestehen keine landesweit anwendbaren bzw. allgemeine Kriterien. Eine Klärung ist ausschließlich unter örtlichen Gesichtspunkten und von den Gemeinden unter Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW herbeizuführen, die nicht in der Verordnung zur Bestimmung der Großen kreisangehörigen Städte und der Mittleren kreisangehörigen Städte nach § 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen benannt sind.

Ein Bedürfnis könnte z.B. aus dem Aufgabenkatalog des § 103 Abs. 1 GO NRW entstehen, insbesondere wenn eine laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses, eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde sowie die Prüfung von Vergaben nicht

durch Dritte erfolgen soll. Bei der Frage, ob die Kosten einer örtlichen Rechnungsprüfung in einem angemessenem Verhältnis zum Nutzen stehen, kann eine Klärung z.B. mit Hilfe eines Vergleichs und Informationsaustausches mit anderen Gemeinden herbeigeführt werden. Auch die Möglichkeit des Rates der Gemeinde, der örtlichen Rechnungsprüfung nach § 103 Abs. 2 GO NRW Aufgaben übertragen zu können, z.B. die Prüfung der Verwaltung auf Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit oder die Prüfung der Betätigung der Gemeinde als Gesellschafter, Aktionär oder Mitglied in Gesellschaften und anderen Vereinigungen des privaten Rechts oder in der Rechtsform der Anstalt des öffentlichen Rechts ist in die Beurteilung einzubeziehen. Ebenso die Möglichkeit des Bürgermeisters nach § 103 Abs. 3 GO NRW, der örtlichen Rechnungsprüfung eigene Prüfungsaufträge unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss erteilen zu können, darf nicht unberücksichtigt bleiben.

Wird von diesen Gemeinden aber keine örtliche Rechnungsprüfung eingerichtet hat, ist zu beachten, dass dann der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 59 GO NRW das Recht zu kommt, sich hinsichtlich der Durchführung seiner Aufgabe eines Dritten gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen zu können, wenn nicht von der Möglichkeit des Absatzes 2, eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Kreis abschließen, so dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde wahrnimmt, Gebrauch gemacht wird.

2. Zu Absatz 2 (Örtliche Rechnungsprüfung durch den Kreis):

2.1 Zu Satz 1 (Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis):

2.1.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift können kreisangehörige Gemeinden mit dem Kreis eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde gegen Kostenerstattung wahrnimmt. Diese Regelung ist als Konsequenz aus der Errichtung der Gemeindeprüfungsanstalt im Jahre 2002 in die Gemeindeordnung aufgenommen worden. Damit wurde die Möglichkeit der Abgabe der örtlichen Rechnungsprüfung an den eigenen Kreis sowie eine leichtere Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung der kreisangehörigen Gemeinden mit der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises geschaffen. Sie ist auch vertretbar, denn der Kreis übt die allgemeine staatliche Aufsicht über die kreisangehörigen Gemeinden nach dem 13. Teil der Gemeindeordnung aus (vgl. §§ 119 ff. GO NRW).

Die kreisangehörige Gemeinde kann sich nach dieser Vorschrift durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem eigenen Kreis aus der Durchführung von Prüfungsaufgaben zurückziehen. Sie kann sich jedoch durch eine solche Vereinbarung nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln und damit auch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Durchführung der Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entlassen. Außerdem bleibt auch bei einer vollständigen Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis die Gemeinde aus Gründen der Selbstverwaltung sowie dem Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns mitverantwortlich für das Prüfungsgeschehen. Durch die Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis darf zudem die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden.

2.1.2 Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung

2.1.2.1 Allgemeines

Die Möglichkeiten der Zusammenarbeit von Gemeinden im Rahmen ihrer örtlichen Rechnungsprüfung werden durch die Gemeindeordnung und das Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit abschließend bestimmt. Durch den Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit dem Kreis kann die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung bei der Gemeinde wahrnehmen. Mit Inkraft-Treten der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung übernimmt der Kreis die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde in seine Zuständigkeit, so dass das Recht und die Pflicht zur Erfüllung dieser Aufgabe auf den Kreis übergehen. In dieser Vereinbarung sollte sich die Gemeinde ein Mitwirkungsrecht bei der Erfüllung oder Durch-

führung der Aufgaben einräumen lassen. Auch muss die Vereinbarung eine angemessene Kostenerstattung bzw. Entschädigung vorsehen, die in der Regel so zu bemessen ist, dass die durch die Übernahme oder Durchführung entstehenden Kosten gedeckt werden. Außerdem sollte die Geltungsdauer der Vereinbarung bestimmt werden sowie deren Auflösung geregelt bzw. festgelegt werden, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Form sie von einem Beteiligten gekündigt werden kann.

2.1.2.2 Öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Vergaberecht

Eine Aufgabenübertragung der Gemeinde an Dritte unterliegt als öffentlicher Auftrag dem Vergaberecht, sofern keine Ausnahmetatbestände vorliegen (vgl. § 25 GemHVO NRW). Die für eine Übertragung der örtlichen Rechnungsprüfung an den Kreis erforderliche öffentlich-rechtliche Vereinbarung stellt dabei als Vertragsform keinen Ausnahmetatbestand dar. Nach der Vorschrift kann aber als Vertragspartner für die Übernahme der örtlichen Rechnungsprüfung der kreisangehörigen Gemeinde nur der Kreis in Betracht kommen, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört. Die ausdrückliche Wortwahl in der Vorschrift „mit dem Kreis“ beinhaltet diese gesetzliche Beschränkung, so dass eine kreisangehörige Gemeinde nur ihrem eigenen Kreis die gemeindliche Aufgabe „Rechnungsprüfung“ (ganz oder teilweise) im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung übertragen darf. Eine Vielzahl von möglichen Vertragspartnern der kreisangehörigen Gemeinde besteht daher, anders als bei einer Beauftragung Dritter nach § 103 Abs. 5 GO NRW, nicht.

Diese gesetzliche Beschränkung der Übertragung dieser gemeindlichen Aufgaben auf nur eine öffentlich-rechtliche Stelle (eigener Kreis) stellt einen Ausnahmetatbestand dar, der dazu führt, dass vor der Aufgabenübertragung durch die kreisangehörige Gemeinde ein Vergabeverfahren nicht erforderlich bzw. der Verzicht darauf zulässig ist. In diesen Fällen steht, anders als bei der Beauftragung Dritter nach § 103 Abs. 5 GO NRW, die Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Kreis, dem die kreisangehörige Gemeinde verfassungsmäßig angehört, nicht für den allgemeinen Wettbewerb offen (vgl. Runderlass des Innenministeriums vom 18.12.2007). Wird aber von einer kreisangehörigen Gemeinde eine Vereinbarung über die Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung mit anderen Kreis als dem eigenen getroffen, kann diese Auftragsvergabe nur auf der Grundlage des § 103 Abs. 5 GO NRW erfolgen und unterliegt dann dem Vergaberecht.

2.1.2.3 Öffentlich-rechtliche Vereinbarung und Verfahrensvorschriften des GkG

Öffentlich-rechtliche Vereinbarung der Gemeinden und Gemeindeverbände werden i.d.R. auf der Grundlage des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GkG) abgeschlossen. Derartige Vereinbarungen unterliegen den Verfahrensvorschriften des GkG und bedürfen daher einer Genehmigung nach § 24 Abs. 2 GkG und der Bekanntmachung nach § 24 Abs. 3 GkG. Dies ist zu beachten, wenn neben den Aufgaben der Gemeinde nach den §§ 2 und 3 GO NRW eine durch Gesetz oder Rechtsverordnung übertragene zusätzliche Aufgabe von einer Mittleren oder Großen kreisangehörigen Stadt mit dem Kreis gemäß den §§ 23 ff. des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit vereinbart, dass diese Aufgabe vom Kreis übernommen wird. Die örtliche Rechnungsprüfung ist keine solche Aufgabe, so dass beim Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung mit dem Kreis über die Durchführung der örtlichen Rechnungsprüfung die Vorschrift des § 4 Abs. 8 S. 1 Buchstabe b) GO NRW und somit auch die Vorschriften des GkG keine Anwendung finden.

Eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung über die Übernahme von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Kreis auf der Grundlage des § 102 GO NRW stellt bereits deshalb keine Vereinbarung dar, die den Verfahrensvorschriften des GkG unterliegt. Außerdem fehlt es in der Vorschrift der Gemeindeordnung an einem ausdrücklichen Verweis auf die Vorschriften des vierten Teils des GkG. Die Übertragung der gemeindlichen Aufgabe „Rechnungsprüfung“ ganz oder teilweise im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung von einer kreisangehörigen Gemeinde auf ihren eigenen Kreis nach dem § 102 GO bedarf daher keiner Genehmigung nach § 24 Abs. 2 GkG und auch keiner Bekanntmachung nach § 24 Abs. 3 GkG.

2.2 Zu Satz 2 (Übertragung einzelner Prüfungsaufgaben auf den eigenen Kreis):

Nach der Vorschrift kann die öffentlich-rechtliche Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit dem Kreis auch vorsehen, dass die Rechnungsprüfung des Kreises nur einzelne Aufgabengebiete der örtlichen Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Auch in diesen Fällen der Übertragung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung auf den Kreis, dem die Gemeinde verfassungsmäßig angehört, wird die kreisangehörige Gemeinde nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung entlassen. Eine solche Vereinbarung muss entsprechend der Inanspruchnahme des Kreises eine Kostenerstattung vorsehen. Auch in diesen Fällen ist für die Übertragung von gemeindlichen Aufgaben auf den eigenen Kreis kein Vergabeverfahren erforderlich, denn diese Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Kreis ist nicht offen für den allgemeinen Wettbewerb. Wird aber von einer kreisangehörigen Gemeinde eine Vereinbarung über die Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung mit anderen Kreis als dem eigenen getroffen, kann diese Auftragsvergabe nur auf der Grundlage des § 103 Abs. 5 GO NRW erfolgen und unterliegt dann dem Vergaberecht.

2.3 Zu Satz 3 (Rechnungsprüfungsausschuss und örtliche Rechnungsprüfung des Kreises):

2.3.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der Gemeinde bei der Erfüllung seiner Aufgaben der Rechnungsprüfung des Kreises, soweit die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung in der Gemeinde wahrnimmt. Wird die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde durch die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises insgesamt ersetzt und die Gemeinde in entsprechender Weise von ihrer Prüfungsverpflichtung entbunden, sollte die Art und Weise der Einbindung der gemeindlichen Verwaltung in das Verfahren auch Gegenstand der öffentlich-rechtlichen Vereinbarung sein. Werden nur einzelne Prüfungsaufgaben durch die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises erledigt, erfordert dies ein ausgeprägtes Zusammenspiel zwischen der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises und der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. In diesen Fällen muss sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Erledigung seiner Aufgaben beider Einrichtungen gleichzeitig bedienen.

2.3.2 Der Rechnungsprüfungsausschuss nach § 57 i.V.m. § 59 GO NRW

Nach § 57 Abs. 2 GO NRW muss der Rat in jeder Gemeinde einen Rechnungsprüfungsausschuss bilden. Dieser Ausschuss hat den Jahresabschluss und den Gesamtabschluss der Gemeinde zu prüfen (vgl. § 59 Abs. 3 GO NRW). Dazu kommt die Prüfung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde nach § 92 Abs. 5 GO NRW. Der Rechnungsprüfungsausschuss bedient sich dabei der örtlichen Rechnungsprüfung wie sie in dieser Vorschrift bestimmt wird. Nach § 59 Abs. 3 S. 2 GO NRW kann sich der Rechnungsprüfungsausschuss auch Dritter gem. § 103 Abs. 5 GO NRW bedienen, wenn in der Gemeinde keine örtliche Rechnungsprüfung besteht. Mit diesen Regelungen kommt dem Rechnungsprüfungsausschuss unmittelbar eine Prüfungstätigkeit zu, die zur Erhöhung der Effektivität und Effizienz der Arbeit des Rates beitragen soll.

3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf örtliche Rechnungsprüfung bei kreisangehörigen Städten):

Nach dieser Vorschrift werden die Großen und die Mittleren kreisangehörigen Städte, die nach Absatz 1 eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten haben, als kreisangehörige Gemeinden von dieser Verpflichtung entbunden, wenn die örtliche Rechnungsprüfung ihres Kreises gemäß Absatz 2 Satz 1 diese Aufgabe wahrnimmt. Vor dem Abschluss einer Vereinbarung mit dem Kreis sollte in die Abwägung über die Art und den Umfang der Aufgabenerledigung u.a. einbezogen werden, ob nicht wegen besonderer örtlicher Gegebenheiten oder Aufgaben gleichwohl noch ein Bedürfnis für eine eigene örtliche Rechnungsprüfung besteht. Auch ein Vergleich, ob bei einer Erledigung der örtlichen Rechnungsprüfung durch Dritte die Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen, kann zur Entscheidungsfindung beitragen. Zudem muss die Aufgabenübertragung an den eigenen Kreis durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung im Sinne des § 102 Abs. 2 GO NRW erfolgen. Sie sollte auch Regelungen enthalten, um im Einzelfall oder bei örtlichem Bedarf von der Vereinbarung ganz oder teilweise zurücktreten zu können.

Eine kreisangehörige Gemeinde kann sich durch eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung mit dem eigenen Kreis nach dieser Vorschrift aus der eigenen Durchführung von Prüfungsaufgaben zurückziehen. Sie kann sich aber nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für das haushaltswirtschaftliche Handeln und damit auch nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die Prüfung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft entlassen. Außerdem darf auch aus Gründen der Selbstverantwortung und dem Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns der Gemeinden bei einer vollständigen Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch den eigenen Kreis keine nicht hinnehmbare Verantwortungslosigkeit entstehen. Außerdem darf durch einen Verzicht auf örtliche Rechnungsprüfung die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden.

4. Sonstige Formen der Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

4.1 Allgemeines

Die Vorschriften über die Ausübung und Ausgestaltung der Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung stehen einer Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch eine andere Gemeinde (ganz oder teilweise) nicht entgegen. Auch in einem solchen Fall dürfen sich Gemeinden, die zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung verpflichtet sind, nicht im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung entlassen. Lässt eine Gemeinde örtliche Prüfungsaufgaben durch eine andere Gemeinde als Dritte erledigen, bleibt sie für die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung der Rechnungsprüfung mitverantwortlich. Die kommunale Zusammenarbeit bei der örtlichen Rechnungsprüfung lässt sich auf unterschiedliche Art und Weise gestalten.

4.2 Beauftragung nach § 103 Abs. 5 GO NRW

Mit der Einführung des NKF wurde zugelassen, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde auch der Hilfe Dritter als Prüfer bedienen darf (vgl. § 103 Abs. 5 GO NRW). Diese gesetzliche Regelung erfolgte auf Vorschlag der Gemeinden und des Fachverbandes der Rechnungsprüfer, um zukünftig besser eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung zu erreichen. Durch eine solche Beauftragung darf jedoch die Tätigkeit der gewählten Organe der Gemeinde nicht tangiert werden. Die neue Regelung in der Gemeindeordnung soll die Möglichkeiten der Zusammenarbeit von örtlichen Rechnungsprüfungen der Gemeinden erweitern. Deshalb ist einerseits eine Beauftragung Dritter als Prüfer nicht auf bestimmte Prüfungstätigkeiten im Einzelfall beschränkt worden. Andererseits sind gesetzlich keine fachlichen Voraussetzungen für die Tätigkeit als beauftragter Prüfer bestimmt worden. „Dritte als Prüfer“ können daher z.B. Wirtschaftsprüfer oder Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde sein.

Bei der Ausgestaltung einer Beauftragung nach dieser Vorschrift bleibt die Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung bei der Gemeinde. Sie kann sich in diesen Fällen nicht aus ihrer Verantwortung selbst entlassen. Vielmehr muss die örtliche Rechnungsprüfung auf Grund ihrer Prüfung einen eigenen Bestätigungsvermerk erstellen. Sie kann aber auch den Bestätigungsvermerk des beauftragten Dritten vollständig übernehmen, muss dies dann aber durch eine entsprechende Ergänzung klarstellen. Außerdem sind weitere Ergänzungen möglich, wenn durch die zusätzlichen Bemerkungen das Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird.

4.3 Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung nicht nach § 3 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5 GO NRW

Die Erledigung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung durch eine andere Gemeinde lässt sich nicht unter den Rahmen einer Vereinbarung nach § 3 Abs. 5 GO NRW (zur Effizienzsteigerung) oder nach § 4 Abs. 8 GO NRW (Übernahme von Aufgaben anderer Gemeinden) subsumieren. Diese Vorschriften stellen auf übertragbare gemeindliche Aufgaben ab, die von der Gemeinde für ihre Bürger und Einwohner in Verfolgung öffentlicher Zwecke wahrzunehmen sind. Die örtliche Rechnungsprüfung ist dagegen eine verwaltungsorganisatorische Aufgabe, welche der internen Kontrolle der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden dient. Den Gemeinden obliegt es deshalb grundsätzlich selbst, die notwendigen organisatorischen Rahmenbedingungen für die örtliche Rechnungsprüfung zu schaffen.

4.4 Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung im Einzelfall (Amtshilfe) nach § 4 ff. VwVfG

Eine notwendige Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung zweier Gemeinden kann im Einzelfall auch im Wege der Amtshilfe nach den § 4 ff. des Verwaltungsverfahrensgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (VwVfG. NRW.) vom 12.11.1999, GV. NRW. S. 602 (SGV. NRW. 2010) erfolgen. Unter Amtshilfe ist dabei die Vornahme von Handlungen rechtlicher und tatsächlicher Art auf das Ersuchen einer Behörde durch eine andere Behörde zur Unterstützung einer Amtshandlung der ersuchenden Behörde im Einzelfall zu verstehen. Die Amtshilfe stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige örtliche Rechnungsprüfung dar, die von einer anderen örtlichen Rechnungsprüfung geleistet wird. Sie dient der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des örtlichen Prüfungsverfahrens. Eine Gemeinde kann daher im Wege der Amtshilfe eine auf den Einzelfall beschränkte Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung, z.B. eine Bauprüfung, für eine andere Gemeinde wahrnehmen. Als Einzelfall der Amtshilfe nach dem Verwaltungsverfahrensgesetz gelten jedoch nicht die dem Rechnungsprüfungsausschuss gesetzlich übertragenen Prüfungsaufgaben. Der beauftragten örtlichen Rechnungsprüfung können Ansprüche aus ihrer Tätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen.

EEEEEEEEEEEE

§ 103

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) ¹Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

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

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

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

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

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

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

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

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

(7) ¹Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

²§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

Erläuterungen zu § 103:

I. Allgemeines

Die Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Dabei ist es unerheblich, ob die Gemeinde zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet ist oder diese freiwillig eingerichtet hat. Die Vorschrift ist gegenüber ihrer bisherigen Fassung erweitert worden und enthält nunmehr eine breite Übersicht über die mit der Aufgabenerfüllung zusammenhängenden Sachverhalte. Auch die Auftragserteilung durch den Rat und den Bürgermeister an die örtliche Rechnungsprüfung sowie die Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf, ist Gegenstand einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung (vgl. Absätze 2 und 3 dieser Vorschrift).

Die Prüfer haben grundsätzlich Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Sie haben i.d.R. über die Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Außerdem soll im Rahmen des Prüfungsergebnisses eine Feststellung getroffen werden, mit der die Ordnungsmäßigkeit des Verwaltungshandels bestätigt oder mit der eine Unbedenklichkeit im haushaltsrechtlichen Sinne ausgesprochen wird. Diese Feststellung kann im Einzelfall mit Einschränkungen versehen oder auch verweigert werden. Eine Orientierung an den Abstufungen des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW ist dabei möglich.

Nach den Prüfungsgrundsätzen für Abschlussprüfungen ist die einzelne Abschlussprüfung auch angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren. Dies dient u.a. dazu, Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, zu stützen und nachvollziehbar zu machen. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über die jeweilige Jahresabschlussprüfung sind, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört, entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren, denn sie stellen Unterlagen über den jeweiligen Jahresabschluss der Gemeinde dar (vgl. § 58 GemHVO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung):

Das neue Haushaltsrecht hat eine Anpassung und Erweiterung des Aufgabenkataloges der örtlichen Rechnungsprüfung erfordert (vgl. Nummern 1 und 3 des Absatzes 1). Die Einführung einer doppischen Finanzbuchhaltung im Sinne des § 93 GO NRW hat zudem zu einer Anpassung der Begrifflichkeiten (Nummern 4 bis 6) geführt.

1.1 Zu Satz 1 (Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung):

Die in dieser Vorschrift aufgezählten Prüfungsaufgaben stellen abgegrenzte und eigenständige Sachverhalte dar. Die Sachverhalte der Nummern 4 bis 8 sind nur insoweit in die Prüfung der Jahresabschlüsse oder des Gesamtabschlusses einzubeziehen bzw. zuzurechnen, wie sie zwingend dafür erforderlich sind. Dies wird zum Beispiel durch die Vorschrift des § 101 Abs. 1 Satz 3 GO NRW deutlich, in dem ausdrücklich bestimmt wird, dass in die Prüfung des Jahresabschlusses die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind. Auch stellt die Aufzählung keinen vollständigen Katalog der Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung dar. Nach Absatz 2 der Vorschrift darf der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen und nach Absatz 3 darf der Bürgermeister der örtlichen Rechnungsprüfung Prüfaufträge erteilen.

1.1.1 Zu Nummer 1 (Prüfung des Jahresabschlusses der Gemeinde):

Die Prüfung des Jahresabschlusses ist Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat und die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung so-

wie die Zuständigkeit für die Durchführung der Prüfung, aber auch über die Behandlung des Prüfungsergebnisses sind in der Vorschrift des § 101 GO NRW „Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk“ geregelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu dieser Vorschrift verwiesen.

1.1.1.1 Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde

Der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Er besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Der Lagebericht soll durch seine Angaben und Erläuterungen dazu beitragen.

In der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW sind für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Eine solche „Abrechnung“ ist jedoch nur vollständig, wenn auch ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden.

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

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppelischen Rechnungswesens (vgl. § 41 GemHVO NRW). Die Bilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist festgelegt, dass die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jeder gemeindlichen Bilanz enthalten sein müssen und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt. Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf beiden Seiten nach Fristigkeiten. So wird auf der Aktivseite zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden. Auf der Passivseite wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung.

Der Anhang enthält in Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW). In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Eröffnungsbilanz und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Anlagenspiegel, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel, der z.B. auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse, z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, enthält, beigelegt werden.

1.1.1.2 Umfang der Jahresabschlussprüfung

Die Jahresabschlussprüfung schließt neben den Bestandteilen des Jahresabschlusses und seinen Anlagen auch die zu Grunde liegende Buchführung ein. Sie hat dazu beizutragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermittelt. Daher muss die Buchführung den an sie gestellten Anforderungen entsprechen, damit der Jahresabschluss in der vorgeschriebenen Form aufgestellt werden kann, die vorgesehenen Angaben enthält und dafür die Vermögensgegenstände und Schulden richtig bewertet worden sind. In der Vorschrift wird deshalb ausdrücklich bestimmt, dass in die Prüfung die Buchführung, die Inventur, das Inventar und die Übersicht über örtlich festgelegte Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände einzubeziehen sind.

Die Prüfung der Beachtung der gesetzlichen haushaltsrechtlichen Vorschriften, der Regelungen der gemeindlichen Haushaltssatzung sowie ergänzender Satzungen, aber auch weiterer ortsrechtlicher Bestimmungen ist ebenfalls ein wichtiger Gegenstand der Jahresabschlussprüfung. Zudem ist zu prüfen, ob muss der Lagebericht mit dem Jahresabschluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Lagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken und außerdem muss zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde Auskunft gegeben werden.

1.1.1.3 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen

Der Abschlussprüfer hat Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sowie der Buchführung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass Prüfungsaussagen zum Jahresabschluss mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Deshalb gehören zur Prüfung z.B.

- die Prüfung des Vorhandenseins bestimmter Vermögensgegenstände,
- die Prüfung des Erwerbs von Vermögensgegenständen,
- die Prüfung der Vollständigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden,
- die Prüfung der Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden.

Neben den Prüfungshandlungen zur Prüfung der gemeindlichen Bilanz sind auch die Aufwendungen und Erträge der Ergebnisrechnung sowie die Auszahlungen und Einzahlungen der Finanzrechnung unter Einbeziehung der Haushaltssatzung und sonstiger ortsrechtlicher Bestimmungen zu prüfen.

1.1.1.4 Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch ergänzt. Für diese Abschlussprüfungen haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt. Diese beinhalten Festlegungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die Abschlussprüfung u.a. angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren. Dadurch sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, nachvollziehbar gemacht werden. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über seine Prüfung sind entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört (vgl. § 58 GemHVO NRW).

1.1.1.5 Veröffentlichung des Prüfungsberichtes

Der Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten der Jahresabschlussprüfung verlangen aus den Prüfungen konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde, damit für sie entscheidungsrelevante Informationen zur

Verfügung stehen. Für die Prüfung des Jahresabschlusses bedeutet dies, dass die Prüfung nicht allein auf „verwaltungsinterne“ Informationsbedürfnisse bzw. auf die Ratsmitglieder ausgerichtet werden darf, sondern gleichermaßen auch die Interessen der Bürgerinnen und Bürger bei der Durchführung Prüfung zu berücksichtigen sind. Aus dieser weiten Zielvorgabe für die Jahresabschlussprüfung entsteht jedoch keine gesonderte Pflicht für die Gemeinde, den Bürgerinnen und Bürgern den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Der Prüfbericht muss auch nicht im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zugänglich gemacht werden.

Als Adressat und Auftraggeber der Prüfung des Jahresabschlusses ist der Prüfungsbericht dem Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung beauftragt hat, zu übergeben. Diese wird in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung beraten, denn er hat unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Jahresabschluss festzustellen. Damit ist für die Information über die Art, Umfang und Inhalte der durchgeführten Prüfung eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet. Das Prüfungsergebnis sollte dagegen dem gleichen Adressatenkreis verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Jahresabschlusses zu informieren ist oder sich informieren will. Da das Prüfungsergebnis nach § 101 Abs. 3 GO NRW in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen ist, bietet es sich an, diesen Bestätigungsvermerk dem der Aufsichtsbehörde nach § 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW anzuzeigenden Jahresabschluss sowie der Bekanntmachung des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW beizufügen. Damit wird dem Informationsbedürfnis über die durchgeführte Prüfung des Jahresabschlusses in ausreichendem Umfang genüge getan.

Anhand der Gegebenheiten vor Ort muss entschieden werden, ob der Prüfungsbericht veröffentlicht wird. Ist dieses vorgesehen, bietet es sich an, den Prüfungsbericht zusammen mit dem Jahresabschluss einsehbar zu machen und nicht losgelöst vom Jahresabschluss als eigenständiges Werk zu veröffentlichen. Dabei wäre dann von der Gemeinde zu prüfen, ob und ggf. auf welche Prüfungsergebnisse und Erkenntnisse dabei hingewiesen wird. Auch sollte auf Änderungen des aufgestellten Jahresabschlusses auf Grund von Prüfungen hingewiesen werden. Ebenso ist ein Verzicht auf die Veröffentlichung von bestimmten Teilen des Prüfungsberichtes, z.B. aus Datenschutzgründen, kenntlich zu machen. Weil das Prüfungsverfahren im Auftrag des Rates der Gemeinde durchgeführt wird, sollte dieser auch über eine Veröffentlichung des Prüfungsberichtes ganz oder teilweise entscheiden.

1.1.2 Zu Nummer 2 (Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen):

1.1.2.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift sind die Jahresabschlüsse der in § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen eine Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung. Zu diesen benannten Sondervermögen der Gemeinde gehören das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen und die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen. Die örtliche Rechnungsprüfung hat bei diesen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt wurden. Außerdem ist zu beachten, dass die Prüfung der Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe (vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW) nach den Vorschriften des § 106 GO NRW vorzunehmen ist.

1.1.2.2 Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 GO NRW

Auch wenn diese Vorschrift den Begriff „Jahresabschluss“ unter Bezugnahme auf die Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 GO NRW enthält, führt dies nicht zur Verpflichtung der Sondervermögen einen solchen aufzustellen. Diese Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde und damit hinsichtlich ihrer Erträge und Aufwendungen im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten. Gleichwohl hat aber die Gemeinde für jedes dieser Sondervermögen einen Nachweis zu führen, dass sie die Zwecksetzung des Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten hat, so dass deshalb ggf. ein gesondertes Ergebnis (Abschluss) fest- bzw. aufzustellen und mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden zum Gegenstand der Prüfung zu machen ist. Eine solche Ergebnisdarstellung reicht aus haushaltsrechtlicher Sicht für einen zweckentsprechenden Nachweis aus, dass die Gemeinde die einzuhaltenden Vorgaben für das betreffende Sondervermögen erfüllt bzw. eingehalten hat.

1.1.2.3 Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nr. 4 GO NRW

Die Prüfung eines förmlichen Jahresabschlusses, wie er für die Gemeinde selbst vorgesehen ist, ist für Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nr. 4 GO NRW ist nur dann erforderlich, wenn für eine unter diese Vorschrift fallende Versorgungs- und Versicherungseinrichtung der Gemeinde ein eigener Rechnungskreis besteht. Wenn eine solche Einrichtung Teil des Haushalts der Gemeinde und damit im Jahresabschluss der Gemeinde enthalten ist, bedarf es keines eigenständigen Jahresabschlusses. Gleichwohl hat die Gemeinde aber auch für diese Sondervermögen einen Nachweis zu führen, dass die Zwecksetzung des Sondervermögens im abgelaufenen Haushaltsjahr eingehalten wurde. Dies kann durch ein gesondertes Ergebnis (Abschluss) mit einer dazu gehörenden Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden festgestellt werden, so dass diese Unterlagen zum Gegenstand der Prüfung zu machen sind. Eine solche Ergebnisdarstellung reicht aus haushaltsrechtlicher Sicht aus.

1.1.3 Zu Nummer 3 (Prüfung des Gesamtabchlusses):

Die Prüfung des Gesamtabchlusses ist Voraussetzung für die Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat und die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 116 i.V.m. § 96 GO NRW). Der Inhalt und die Durchführung der Prüfung sind in § 116 Abs. 6 GO NRW geregelt. Sie verweist zudem auf die Vorschrift des § 101 Abs. 2 bis 8 GO NRW, so dass wegen der Einzelheiten auf die Erläuterungen zu dieser Vorschrift über die Prüfung des Jahresabschlusses und den Bestätigungsvermerk verwiesen wird.

1.1.3.1 Bestandteile des Gesamtabchlusses der Gemeinde

Die Gemeinde hat in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dieser Gesamtabchluss ist vor der Bestätigung durch den Rat zu prüfen. Deshalb legt diese Vorschrift die Prüfung des Gesamtabchlusses als neue Pflichtaufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung fest.

Der Gesamtabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche. In Anlehnung an das Handelsrecht sind der Inhalt und die Bestandteile des Gesamtabchlusses festgelegt worden. Der gemeindliche Gesamtabchluss besteht somit aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang.

Die Gesamtergebnisrechnung entspricht der handelsrechtlichen Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die jedoch an die gemeindlichen Besonderheiten angepasst worden ist. Die Gesamtbilanz ist der Konzernbilanz nachgebildet. Sie soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Der Gesamtanhang entspricht dem Konzernanhang. In ihm finden sich die erforderlichen zusätzlichen Erläuterungen zum Gesamtabchluss, z.B. die Darstellung der nicht in den Gesamtabchluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche.

Der Gesamtabchluss ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der vergleichbar mit dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht (§ 315 HGB) zumindest den Geschäftsablauf und die Gesamtlage der Gemeinde darstellt und erläutert.

1.1.3.2 Umfang der Gesamtabchlussprüfung

Die Gesamtabchlussprüfung schließt neben den Bestandteilen des Gesamtabchlusses und seinen Anlagen auch die die Prüfung der Beachtung der dafür geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften sowie ergänzender Bestimmungen von Gesellschaftsverträgen und gemeindlichen Satzungen ein, denn der Gesamtabchluss muss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln. Zudem ist zu prüfen, ob der Gesamtlagebericht mit dem Gesamtabchluss und den Erkenntnissen des Prüfers in Einklang steht. Die Angaben im Gesamtlagebericht dürfen nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags-

und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken. Mit diesem Bericht müssen auch aussagekräftige Auskünfte zu den künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde gegeben werden.

1.1.3.3 Prüfungshandlungen und Prüfungsaussagen

Der Abschlussprüfer hat Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich und in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass Prüfungsaussagen zum Gesamtabschluss mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können. Zur Veröffentlichung des Prüfungsberichtes vgl. Abschnitt Nr. 1.1.1.4 „Veröffentlichung des Prüfungsberichtes“

1.1.3.4 Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch ergänzt. Für diese Abschlussprüfungen haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt. Diese beinhalten Festlegungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“. Nach diesen Prüfungsgrundsätzen ist die Abschlussprüfung u.a. angemessen durch die Prüfungsinstanz zu dokumentieren. Dadurch sollen die Informationen, die zum Prüfungsergebnis und zu einzelnen Prüfungsfeststellungen geführt haben, nachvollziehbar gemacht werden. Die Unterlagen des Abschlussprüfers über seine Prüfung sind entsprechend den Vorschriften über die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen aufzubewahren, soweit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde angehört (vgl. § 58 GemHVO NRW).

1.1.3.5 Prüfungsbericht

Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung des Gesamtabschlusses sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen und den Bestätigungsvermerk in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Der Abschlussprüfer hat daher Art und Umfang der erforderlichen Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Gegebenheiten bei der Gemeinde eigenverantwortlich in Kenntnis der Aufgabenerfüllung der Gemeinde und der Buchführung der Gemeinde nach pflichtgemäßem Ermessen sorgfältig zu bestimmen, so dass Prüfungsaussagen mit hinreichender Sicherheit getroffen werden können und ein Prüfungsbericht erstellt werden kann. Bei der Festlegung der Inhalte und Abgrenzungen des Bestätigungsvermerks oder des Vermerks über seine Versagung sind die Vorschriften des § 101 Abs. 4 bis 7 GO NRW zu beachten (vgl. auch Erläuterungen zu § 116 Abs. 6 GO NRW). Die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken“ können dabei als Beurteilungsmaßstäbe herangezogen werden. Für die Darstellungen im Prüfungsbericht sowie für seine Gestaltung bestehen über die genannten Vorschriften hinaus keine weiteren Vorgaben. Der Prüfungsbericht ist daher von der Gemeinde bzw. von den Verantwortlichen für die Jahresabschlussprüfung nach örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich auszugestalten.

1.1.4 Zu Nummer 4 (Laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung):

Die Zielsetzung der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung, die die Buchungen einschließlich der Belege umfasst, wird durch die Ergänzung „zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses“ verdeutlicht. Hier durch wird klargestellt, dass diese Prüfung unter den Aspekten des § 101 GO NRW durchzuführen ist. Gleichzeitig wird aber auch eine zeitnahe Prüfung der Geschäftsvorfälle im Ablauf des Haushaltsjahres erreicht. Mögliche Fehler können innerhalb der gemeindlichen Verwaltung schnell behoben werden und bedürfen deshalb vielfach keines förmlichen Verfahrens zu ihrer Beseitigung bei einem späteren Zeitpunkt. Die laufende Prüfung der Geschäftsvorfälle erleichtert daher die Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rückgriff auf vorliegende Prüfungsergebnisse und vermindert deshalb den Prüfungsumfang im Rahmen des Jahresabschlusses.

1.1.5 Zu Nummer 5 (Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung):

Diese Pflichtaufgabe wird besonders herausgestellt, da es aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus grundsätzlich notwendig ist, nicht nur einmal jährlich die Zahlungsabwicklung zu prüfen. Es ist vielmehr notwendig, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen im Laufe des Haushaltsjahres dauernd zu überwachen. Als unabhängige Stelle ist die örtliche Rechnungsprüfung dafür gut geeignet. Weil diese gesetzliche Aufgabe zudem untrennbar mit der Zielsetzung der Aufgabe „laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung“ verbunden ist, kann sie auch als eine Teilaufgabe davon betrachtet werden, die aber aus Sicherheitsgesichtspunkten eine eigenständige Bedeutung hat. Dies gilt nicht nur bei der Gemeinde, sondern auch bei ihren Sondervermögen, weil die örtliche Rechnungsprüfung durch die Prüfung der Jahresabschlüsse der Sondervermögen (vgl. Nummer 2 der Vorschrift sowie §§ 97 und 106 GO NRW) die notwendigen Kenntnisse über die Geschäftsvorfälle bei diesen Sondervermögen erhält.

Soweit zwischen der Gemeinde und ihren Sondervermögen ein Liquiditätsverbund zur Bereitstellung von benötigten Zahlungsmitteln besteht, kann bereits aus dem Zusammenspiel der täglichen Zahlungsgeschäfte von Gemeinde und Sondervermögen die dauernde Überwachung notwendig sein und ein Prüfungsbedarf entstehen. Außerdem kann in den Fällen einer dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung auf die einmal jährlich vorzunehmende unvermutete Prüfung der Zahlungsabwicklung verzichtet werden kann (vgl. § 30 Abs. 5 GemHVO NRW), zumal die örtliche Rechnungsprüfung durch ihre Überwachungstätigkeit mit gewährleisten kann, dass die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung nach § 31 Abs. 4 GemHVO NRW ordnungsgemäß wahrgenommen werden kann. Die Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde, die aber gleichwohl über die Mindestanforderungen hinaus, weitere Prüfungen vornehmen lassen kann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus dazu ein Anlass besteht.

1.1.6 Zu Nummer 6 (Prüfung der DV-Programme vor ihrer Anwendung):

Die Vorschrift beinhaltet, dass wie bisher alle Programme für die automatisierte Datenverarbeitung, soweit sie unmittelbare Auswirkungen auf die Rechnungssysteme der Finanzbuchhaltung haben, unter dieses Prüfungsgebot fallen. Die Programmprüfung kann nach Zulassungskriterien und weiteren Prüfkriterien, ausgerichtet auf die vorgesehenen Anwendungen, vorgenommen werden. Sie soll i.d.R. vor dem ersten Praxiseinsatz eines Programms, aber auch vor jeder neuen Programmversion, erfolgen. Das Ziel der Programmprüfung besteht darin, die organisatorisch gesicherte Funktionsfähigkeit der Systeme der Buchführung und der Zahlungsabwicklung und der Zuliefersysteme zu prüfen. Dadurch unterliegen einerseits Programme, die in der Finanzbuchhaltung Anwendung finden, der Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung. Andererseits besteht auch eine Pflicht, außerhalb der Finanzbuchhaltung eingesetzte Zulieferprogramme in die Prüfung einzubeziehen, falls mit deren Hilfe Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden, die unmittelbar zur Weiterverarbeitung von Daten in der Finanzbuchhaltung notwendig sind und der Erfassung oder dem Nachweis von Aufwendungen und Erträgen bzw. Einzahlungen und Auszahlungen dienen.

Die Programmprüfung kann als eine System- und Prozessprüfung bzw. als eine ergebnisorientierte Prüfung durchgeführt werden. Dabei wird auch das Kontrollgefüge der automatisiert ausgeführten finanzbuchhalterischen Tätigkeiten, d.h. die Eingabe, Verarbeitung und Ausgabe sowie die Aufbewahrung von Daten einschließlich der Zugriffs- und Bearbeitungsrechte in die Prüfung einzubeziehen sein. Ebenso gehören die vorhandenen Sicherungssysteme der automatisierten Datenverarbeitung unter Berücksichtigung der in § 27 GemHVO NRW bestimmten Vorgaben sowie die auf Grund des § 31 GemHVO NRW erlassenen örtlichen Vorschriften dazu. Eine genaue organisatorische Abgrenzung lässt sich wegen der Querschnittsfunktion der automatisierten Datenverarbeitung allgemein nicht vornehmen. Damit wird nicht berührt, dass für die Prüfung und Freigabe der einzusetzenden Programme die „Fachdienststelle“ als anwendende Stelle zuständig ist. Wo die Verwaltungsarbeiten in den Fachbereichen auch Vorarbeiten für die Buchungen und Zahlungen in Finanzbuchhaltung beinhalten und diese vom Anfang bis zum Ende durch automatisierte Weiterleitung bzw. Weiterverarbeitung miteinander verbunden sind, kann sich die Programmprüfung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht allein auf den Durchlauf bzw. die Arbeitsgänge in der Finanzbuchhaltung beschränken. Bereits die Erfassung und Bearbeitung der fachlichen Daten, die fast immer die Grundlagen für die Ansprüche und Verpflichtungen der Gemeinde bilden und für die Buchführung und Zahlungsabwicklung relevant sind, müssen in die Programmprüfung einbezogen werden.

Diese gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen erfordern unter Beachtung der GoBS, dass die nach § 103 Abs. Nr. 6 GO NRW vorgesehene Programmprüfung auch eine Prüfung von Verfahrensinhalten, die Prüfung der Funktionalität, der Datenqualität, der Datensicherheit sowie der Datendokumentation beinhalten muss und über die Prüfung ein Prüfungsbericht erstellt wird. Außerdem soll hinsichtlich des Prüfungsergebnisses eine Feststellung getroffen werden, durch die eine Unbedenklichkeit des Programms erklärt wird. Diese Feststellung kann auch mit Einschränkungen abgegeben oder auch verweigert werden. Eine Orientierung an den Abstufungen des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW ist dabei möglich. Eine Checkliste für die Programmprüfung, durch die Mindestanforderungen aufgezeigt werden, wurde in Zusammenarbeit von Rechnungsprüfern und der Gemeindeprüfungsanstalt erarbeitet und veröffentlicht.

1.1.7 Zu Nummer 7 (Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 der Landeshaushaltsordnung):

Die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Landes Nordrhein-Westfalen unterliegt der Nachprüfung durch den Landesrechnungshof als selbstständige oberste Landesbehörde. Zur Vorbereitung und Ergänzung der Prüfungen des Landesrechnungshofs müssen die Stellen, die außerhalb der Landesverwaltung Teile des Haushaltsplans des Landes ausführen oder vom Land Ersatz von Aufwendungen erhalten oder Mittel oder Vermögensgegenstände des Landes verwalten, nach § 104 Abs. 4 der Landeshaltsordnung (LHO) eine Vorprüfung durchführen. Bei der Vorprüfung sind die landesrechtlichen Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit mit dem Landesrechnungshof nichts anderes vereinbart ist. Diese Verpflichtung der Gemeinden wird durch die Aufnahme der Aufgabe in den Katalog der Pflichtaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung nochmals verdeutlicht. Der Landesrechnungshof verlangt derzeit jährliche Berichte über die Prüfungsergebnisse und ggf. eine anlassbezogene Berichterstattung. Er kann aber auch jederzeit weitere Prüfungen und Berichte verlangen und sich die abschließende Entscheidung über eine Prüfung vorbehalten.

1.1.8 Zu Nummer 8 (Prüfung von Vergaben):

Diese Vorschrift beruht darauf, dass von der Gemeinde bestimmte Vergabegrundsätze anzuwenden sind, die das Innenministerium bekannt gibt. Die Vergabekontrolle erstreckt sich dabei auf die Rechtmäßigkeit und die Wirtschaftlichkeit der Vergabe. Sie ist daher nicht nachträglich, sondern vor der Rechtswirksamkeit der Vergabe durchzuführen. Zu den Grundsätzen wird auf die Erläuterungen zu § 25 GemHVO NRW „Vergabe von Aufträgen“ verwiesen.

1.2 Zu Satz 2 (Prüfung bei Aufgabendelegation):

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

2. Zu Absatz 2 (Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Rat):

Der Rat der Gemeinde kann nach dieser Vorschrift die örtliche Rechnungsprüfung mit eigenständigen Prüfungsaufgaben beauftragen. Die Aufzählung in dieser Vorschrift ist jedoch lediglich beispielhaft und nicht abschließend. Diese Aufträge sind von der örtlichen Rechnungsprüfung neben ihren gesetzlichen Aufgaben, z.B. Prüfung des Jahresabschlusses nach § 103 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW, zu erledigen. Ein Recht des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers, eine Stellungnahme zum Ergebnis solcher Prüfungen, wie es nach § 101 Abs. 2 GO NRW für die Jahresabschlussprüfung vorgesehen ist, enthält die Vorschrift jedoch nicht. Der Rat als Auftraggeber und Adressat des Prüfungsberichtes hat bei örtlichem Bedarf oder sonstigem Anlass eine derartige Beteiligung bei seiner Auftragsvergabe an die örtliche Rechnungsprüfung gesondert festzulegen.

3. Zu Absatz 3 (Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung durch den Bürgermeister):

Die Regelung übernimmt aus Gründen des engeren Sachzusammenhangs die entsprechende bisherige Vorschrift, die dem § 104 GO NRW zugeordnet war. Damit ist der Bürgermeister weiterhin berechtigt, innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung zu erteilen. Abweichend von der bisherigen Regelung ist anstelle des Finanzausschusses nunmehr jedoch der Rechnungsprüfungsausschuss zu unterrichten. Er verfügt über die größere Sachnähe. Die Vorschrift schließt aber nicht aus, dass der Bürgermeister wie bisher den Finanzausschuss zusätzlich unterrichtet. Der Adressat eines Berichtes über einzelne oder mehrere erteilte Prüfungsaufträge ist ausschließlich der Bürgermeister als Auftraggeber. Ein Recht des Kämmerers auf eine Stellungnahme zum Prüfungsergebnis, wie es nach § 101 Abs. 2 GO NRW für die Jahresabschlussprüfung vorgesehen ist, enthält die Vorschrift nicht. Der Bürgermeister hat eine solche Beteiligung bei der Vergabe seiner Aufträge an die örtliche Rechnungsprüfung festzulegen. Aus der verpflichtenden vorherigen Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses gebietet es sich, diesen Ausschuss auch über das Prüfungsergebnis zu unterrichten.

4. Zu Absatz 4 (Sicherstellung der Informationsrechte der Prüfer):

4.1 Recht auf Vorlage von Nachweisen und Informationen

Die Vorschrift soll für die jeweiligen Prüfer sicherstellen, dass diese die Nachweise und Informationen erhalten, die für ihre sorgfältige Prüfung notwendig sind. Wegen der herausragenden Bedeutung des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses für die Gemeinde ist in der Vorschrift dazu ausdrücklich ein Zusammenhang hergestellt worden (Satz 1). Weil mit dem Gesamtabschluss die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so darzustellen ist, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde, besteht ein enger Sachzusammenhang zu den Abschlussprüfungen der gemeindlichen Betriebe. Es ist deshalb als geboten angesehen worden, durch eine weitere gesetzliche Regelung die Durchsetzung der Rechte der Prüfer auch gegenüber den Abschlussprüfern der gemeindlichen Betriebe zu gewährleisten (Satz 2).

4.2 Vollständigkeitserklärung

Zum Nachweis, dass dem Prüfer alle erforderlichen Unterlagen, z.B. für die Prüfung des Jahresabschlusses, vollständig vorgelegt worden sind, kann dieser bei Bedarf von der Gemeinde eine entsprechende Erklärung verlangen (Vollständigkeitserklärung). Eine solche Erklärung kann zum Inhalt haben, dass dem Abschlussprüfer alle für seine Prüfung erforderlichen Unterlagen, Nachweise und Bestimmungen sowie Auskünfte gegeben bzw. zur Verfügung gestellt wurden. Es besteht aber keine gesetzliche Verpflichtung für die Gemeinde bei jeder Abschlussprüfung eine Vollständigkeitserklärung gegenüber der örtlichen Rechnungsprüfung oder den von ihr nach § 103 Abs. 5 GO NRW beauftragten Prüfer abzugeben. Sie kann aber freiwillig durch den Bürgermeister als gesetzlichen Vertreter der Gemeinde abgegeben werden. Die Vollständigkeitserklärung ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich zu gestalten und kann bei Bedarf durch fachliche Zusatzerklärungen ergänzt werden. Wird von der Gemeinde ein Dritter, z.B. ein Wirtschaftsprüfer, mit der Durchführung einer Abschlussprüfung beauftragt, dürfte dieser i.d.R. eine Vollständigkeitserklärung im Rahmen der Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen verlangen.

5. Zu Absatz 5 (Beauftragung Dritter als Prüfer):

5.1 Allgemeines

Die Vorschrift bestimmt, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen kann. Die Regelung ist aber nicht auf Abschlussprüfungen beschränkt worden, sondern sie umfasst alle Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Sie ist auf Grund von Vorschlägen der NKF-Modellkommunen und des Fachverbandes der Rechnungsprüfer entstanden. Damit wird der örtlichen Rechnungsprüfung eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung dadurch ermöglicht, dass sie sich auch Dritter als Prüfer bedienen kann. Nicht nur die Umstellung des Haushaltsrechts auf

das System der doppelten Buchführung, sondern auch die zukünftige Überprüfung der neuen gemeindlichen Haushaltswirtschaft erfordert entsprechend qualifizierte und erfahrene Prüfer. Die Vorschrift soll diesem Sachverhalt Rechnung tragen. Wenn sich die örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten als Prüfer bedienen will, ist für diese Dienstleistung der Wettbewerb offen, so dass ein damit einhergehender öffentlicher Auftrag den vergaberrechtlichen Bestimmungen unterliegt (vgl. § 25 GemHVO NRW).

5.2 Fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten

Die ausdrückliche Regelung in dieser Vorschrift, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten als Prüfer bedienen kann, legt die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten in die Hand der örtlichen Rechnungsprüfung. Die Auswahl des Dritten sowie seine Beauftragung zur Durchführung von Prüfungsaufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung fallen daher in die Zuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung. Wird das für die Beauftragung notwendige Verwaltungsverfahren organisatorisch vom Bürgermeister im Rahmen der allgemeinen Verwaltung abgewickelt, bedarf es dabei des Einvernehmens mit der örtlichen Rechnungsprüfung. Die für die Beauftragung eines Dritten ausdrücklich vorgesehene Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses steht der fachlichen Entscheidungszuständigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung nicht entgegen. Der Rechnungsprüfungsausschuss, der sich im Rahmen seiner Prüfungszuständigkeit (vgl. § 101 GO NRW) der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen muss (vgl. § 59 Abs. 3 S. 2 GO NRW), soll jedoch bei der Beauftragung eines Dritten mitwirken. Nur in den Fällen der unmittelbaren Beauftragung eines Dritten durch den Rechnungsprüfungsausschuss selbst (vgl. § 59 Abs. 3 S. 3 i.V.m. § 103 Abs. 5 GO NRW), obliegt dem Ausschuss sowohl die fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten als auch dessen Auswahl.

5.3 Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde

Wenn eine Gemeinde bei der Durchführung der Aufgaben ihrer örtlichen Rechnungsprüfung sich bei Bedarf eines Dritten, z.B. der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde bedienen will, kann sie auf der Grundlage des § 103 Abs. 5 GO NRW eine entsprechende Vereinbarung abschließen. Diese Vereinbarung kann Aufgaben enthalten, die der Rat seiner örtlichen Rechnungsprüfung nach § 103 Abs. 2 GO NRW übertragen hat. Soweit eine Vereinbarung nach dieser Vorschrift als öffentlich-rechtliche Vereinbarung ausgestaltet ist, stellt sie keine Vereinbarung dar, die den Verfahrensvorschriften des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit unterliegt. Dafür bedürfte es eines ausdrücklichen Verweises auf dieses Gesetz. Die Vereinbarung bedarf daher auch keiner Genehmigung nach § 24 GkG.

Die Abgabe der Prüfungsaufgaben kann in vollem Aufgabenumfang oder für Teilaufgaben erfolgen. Zu beachten ist jedoch, dass in den Fällen, in denen bei der Prüfung ein Bestätigungsvermerk oder ein Vermerk über seine Versagung Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 GO NRW abzugeben ist, die Pflicht dazu auch für den Dritten im Rahmen des übernommenen Prüfauftrages besteht. Außerdem sind auch die Ausschlussgründe für Prüferinnen und Prüfer nach § 103 Abs. 7 GO NRW und § 104 Abs. 3 GO NRW zu beachten. Es kann daher im Einzelfall sinnvoll und sachgerecht sein, bereits vor der Beauftragung eines vorgesehenen Prüfers sich von diesem eine Erklärung darüber einzuholen, ob und ggf. welche geschäftlichen, finanziellen, persönlichen oder sonstigen Beziehungen zwischen ihm und der Gemeinde bestehen. Treten erst während der Prüfungstätigkeit mögliche Ausschluss- oder Befangenheitsgründe auf, sollte ggf. auch der Rechnungsprüfungsausschuss unterrichtet werden, wenn die dafür entstandenen Gegebenheiten nicht unverzüglich beseitigt werden können. Soweit wegen der Inanspruchnahme der Prüferinnen und Prüfer personal- und dienstrechtlichen Vorschriften berührt werden, muss die Gemeinde die daraus für ihr Personal erforderlichen Maßnahmen und Beteiligungen durchführen. In diesem Zusammenhang müssen auch die Kosten in dem Umfang getragen werden, wie es zur Durchführung der abgegebenen Prüfungsaufgaben erforderlich ist bzw. Erstattungen für die übernommenen Prüfungsaufgaben geltend gemacht werden können.

5.4 Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung Dritter

Die Beauftragung Dritter nach dieser Vorschrift bedingt, dass bei der Gestaltung entsprechender Verträge auch die Rechte des Rechnungsprüfungsausschusses der Gemeinde in das Vertragswerk einfließen müssen, denn er ist

zu mindestens hinsichtlich der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und der Gesamtabchlüsse die zuständige Prüfungsinstanz. Es ist deshalb geboten, bei einer über den Einzelfall hinausgehenden umfangreichen Zusammenarbeit der örtlichen Rechnungsprüfung mit Dritten einige Kriterien zu beachten. Wenn sich die örtliche Rechnungsprüfung langfristig binden will, sind neben dem Inkrafttreten der Vereinbarung, die befristete Laufzeit die Kündigungsmodalitäten, aber auch örtliche Besonderheiten sowie die Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses festzulegen. In jedem Fall ist es bei einer Beauftragung Dritter bzw. der Abgabe von Prüfungsaufgaben erforderlich, die Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses nach § 103 Abs. 5 GO NRW einzuholen. Stimmt der Ausschuss nicht zu, kann der Auftrag, der ggf. auch ausschreibungspflichtig sein kann, weil eine Dienstleistung von Dritten eingekauft wird, nicht vergeben werden. Auch steht dem Rechnungsprüfungsausschuss das Recht zu, seine erteilte Zustimmung zu widerrufen.

Bei einer mehrjährigen Vereinbarung zwischen Gemeinden soll zwischen den Vertragspartnern eine jährliche Absprache über die übertragenen bzw. übernommenen Prüfungsaufgaben erfolgen. Auch ist eine Unterrichtung des jeweiligen Rechnungsprüfungsausschusses über Art und Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners sachgerecht. Eine solche Abstimmung über die Durchführung der abgegebenen bzw. der übernommenen Prüfungsaufgaben schafft in der Prüfungsplanung eine Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit auch über die sonstigen noch bestehenden eigenen örtlichen Prüfaufgaben. In diesem Zusammenhang ist auch die Information des Rechnungsprüfungsausschusses über die tatsächlichen Prüfungstätigkeiten für Dritte notwendig.

6. Zu Absatz 6 (Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers):

Die Vorschrift dient der Klarstellung, dass Abschlussprüfer, z.B. die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder beauftragte Dritte als Prüfer, einen ihrem Prüfungsauftrag entsprechenden Bestätigungsvermerk abzugeben haben. Durch Verweis auf § 101 Abs. 3 bis 7 GO NRW wird diese Verpflichtung ausdrücklich klargestellt. Sie ist wegen des erweiterten Prüfungsgegenstandes und Prüfungsumfanges sowie wegen der gewachsenen Bedeutung des Jahresabschlusses im Gefüge des gemeindlichen Haushaltsrechts geboten. Auch wenn mehrere Beteiligte an einer Abschlussprüfung mitgewirkt haben, hat der Rechnungsprüfungsausschuss das Prüfungsergebnis in einem eigenen und zutreffenden Bestätigungsvermerk zusammen zu fassen (vgl. § 101 Abs. 3 GO NRW). Er kann dabei auf den Bestätigungsvermerk aufbauen, den die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung oder Dritte als Prüfer im Rahmen ihres Prüfungsauftrages und ihrer vorzunehmenden Beurteilung abzugeben haben. Bedient sich wiederum die örtliche Rechnungsprüfung eines Dritten nach § 103 Abs. 5 GO NRW muss dieser den vorzulegenden Prüfungsbericht mit einem der Prüfungsaufgabe entsprechenden Bestätigungsvermerk mit Angabe des Datums unterzeichnen. In diesen Fällen muss die örtliche Rechnungsprüfung keine nochmalige Prüfung durchführen, sondern nur im Rahmen ihres eigenen Bestätigungsvermerks beurteilen, ob das Prüfungsergebnis übernommen werden kann. Eine solche Überprüfung durch die örtliche Rechnungsprüfung muss aus dem Bestätigungsvermerk unter Angabe des mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung beauftragten Prüfers ersichtlich sein.

Die örtliche Rechnungsprüfung kann auf Grund ihrer Prüfung einen eigenen Bestätigungsvermerk erstellen. Sie kann aber auch den Bestätigungsvermerk des Dritten vollständig übernehmen, muss dies dann aber durch eine entsprechende Ergänzung klarstellen. Außerdem sind weitere Ergänzungen möglich, wenn durch die zusätzlichen Bemerkungen das Prüfungsergebnis nachvollziehbarer wird. Der „abschließende“ Bestätigungsvermerk der örtlichen Rechnungsprüfung ist mit dem Prüfungsbericht zu verbinden und dem Rechnungsprüfungsausschuss zur weiteren Prüfung vorzulegen. Bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung, ist es ausreichend, wenn gegenüber dem Rechnungsprüfungsausschuss die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung den Bestätigungsvermerk mit Angabe des Datums unterzeichnet.

7. Zu Absatz 7 (Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer):

7.1 Allgemeines

Die Regelung dient dazu, die Unabhängigkeit der verantwortlich zeichnenden Prüfer zu gewährleisten und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit auszuschließen. Damit soll erreicht werden, dass das Prüferurteil frei von unsachgemäßen Erwägungen gebildet werden kann und die unbefangene Urteilsfähigkeit des Prüfers nicht durch finanzielle Interessen beeinträchtigt wird. Außerdem soll durch eine

Selbstkontrolle gesichert werden, dass Sachverhalte nicht von denselben Personen geprüft werden, die selbst unmittelbar an der Entstehung beteiligt waren. Die persönlichen Ausschließungsgründe lehnen sich an das Handelsrecht an und berücksichtigen die Besonderheiten des Gemeinderechts. Ein Dritter darf z.B.

- als Mitglied des Rates der Gemeinde,
- als Angehöriger des Bürgermeisters oder des Kämmerers,
- als Angehöriger des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters,
- als Beschäftigter der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde,

nicht als Prüfer tätig sein. Bei einer Verwirklichung der in dieser Vorschrift aufgezählten Ausschlussstatbestände besteht für die betreffende Person ein Verbot, an der Abschlussprüfung mitzuwirken.

Es ist dabei noch zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Prüfer nicht Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Das Verbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer gewährleisten.

7.2 Selbstprüfungsverbot für Prüfer

Die Zurückhaltung der verantwortlich zeichnenden Prüfer ist notwendig, um ihre Unabhängigkeit zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. So sollen Prüfer nicht Mitglieder von Entscheidungsgremien sein, in denen die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden festgelegt werden. Auch sollen Prüfer im Rahmen ihrer beratenden Begleitung, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder dieses mit unterzeichnen. Ob eine Tätigkeit des Prüfers über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und diese Tätigkeit nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, so dass ein Fall eines Selbstprüfungsverbots gegeben ist, kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten beurteilt werden. Ein solcher Fall entsteht nicht allein im Zeitablauf, in dem durch eine Vielzahl von gezeichneten Bestätigungsvermerken ein Selbstprüfungsverbot hervorgerufen werden könnte. Die Vorschrift enthält dazu keine Vorgabe, einen regelmäßigen Austausch des verantwortlich zeichnenden Prüfers vorzunehmen. Daher dürfen auch Dritte als Prüfer längerfristig beschäftigt werden, so lange keine sonstigen Ausschlussgründe bestehen. Das Selbstprüfungsverbot gilt auch für Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, wenn diese im Wege der Beauftragung die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erledigen, z.B. die Prüfung der Eröffnungsbilanz (vgl. § 105 Abs. 8 GO NRW). Eine Mitwirkung des gleichen Prüfers bei der überörtlichen Prüfung des gleichen Prüfungsgegenstandes ist dann nicht zulässig (vgl. § 105 Abs. 8 GO NRW).

7.3 Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern

Das Selbstprüfungsverbot wirkt sich auch auf Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern aus, z.B. bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammen zu schließen, ist u.a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft. Da die Regelung in dieser Vorschrift auf den tatsächlich tätigen und verantwortlich zeichnenden Prüfer abgestellt ist, würde das Selbstprüfungsverbot dann unmittelbar auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wirken, wenn deren gesetzlicher Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter unter den gleichen Bedingungen persönlich von einer Prüfung ausgeschlossen wäre. Ein Selbstprüfungsverbot kann auch für Prüfer entstehen, die einem Netzwerk angehören, in sich dem mehrere Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammen wirken.



§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

- (1) ¹Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. ²Sie ist von fachlichen Weisungen frei.
- (2) ¹Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. ²Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. ³Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.
- (3) ¹Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.
- (4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabchlusses mitgewirkt haben.

Erläuterungen zu § 104:

I. Allgemeines

Die örtliche Rechnungsprüfung ist organisatorisch in die Gemeindeverwaltung eingegliedert und hat dennoch eine Sonderstellung dadurch inne, dass diese Vorschrift die unmittelbare Verantwortlichkeit gegenüber dem Rat vorschreibt und für die Leitung sowie die Prüfer besondere, ihre Unabhängigkeit sichernde Bestimmungen trifft. Dadurch soll eine sinnvolle und effektive Prüfung durch Ausschluss der Einflussnahme der zu prüfenden Stellen garantiert werden. Die Unabhängigkeit der Prüfer ist für die Anerkennung der Prüfungsergebnisse durch den Rat und die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten von grundlegender Bedeutung. Sie erhöht für die Adressaten den Wert der gegebenen Informationen über die formelle und materielle Richtigkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Gleichwohl müssen auch die Prüferinnen und Prüfer als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen (vgl. § 74 Abs. 1 GO NRW).

Der besondere Status der örtlichen Rechnungsprüfung beinhaltet auch Anforderungen an die Qualität von Prüfungsleistungen. In Abhängigkeit von den örtlichen Verhältnissen bedarf es einer Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, die von der Gemeinde eigenverantwortlich gestaltet und durchgeführt werden kann. Dies dient dazu, die Unabhängigkeit zu wahren, die Unparteilichkeit zu erhalten und ein Besorgnis der Befangenheit zu vermeiden. Dem Sinne dieser Vorschrift über die Unabhängigkeit der Prüfer dient auch Regelung in § 103 Abs. 7 GO NRW, dass ein Dritter nicht Prüfer sein darf, wenn bestimmte persönliche Ausschließungsgründe vorliegen. Damit wird insgesamt für die Prüfungen der Gemeinde die Unabhängigkeit der Prüfer gewährleistet und typische Interessenkonflikte im Zusammenhang mit der Prüfungstätigkeit ausgeschlossen. Dies dient auch der Qualitätssicherung der Prüfungsleistungen.

Die Aufgabe des Bürgermeisters beschränkt sich im Rahmen seiner Organisationshoheit auf die Tätigkeit des Dienstvorgesetzten, soweit er nicht als Leiter der gemeindlichen Verwaltung der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung erteilt hat (vgl. § 103 Abs. 3 GO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung):

Die bisher geltende Vorschrift ist an die neuen Begrifflichkeiten angepasst worden. Der Satz 2 betont noch stärker als bisher die Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. Es ist dennoch Aufgabe des Dienstvorgesetzten zu prüfen, ob die örtliche Rechnungsprüfung ihre Pflicht erfüllt. Ist dies z.B. nicht zeitnah genug, kann er eingreifen. Auch kann er in Ausnahmefällen dem Rat die Abberufung der Leitung der örtlichen

Rechnungsprüfung vorschlagen. Auch die örtliche Rechnungsprüfung unterliegt hinsichtlich ihrer Tätigkeit und Arbeitsergebnisse der überörtlichen Prüfung, ohne jedoch dabei die inhaltliche Aufgabenwahrnehmung zum Gegenstand zu haben.

2. Zu Absatz 2 (Bestellung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung):

Die Regelung entspricht der bisherigen Vorschrift über die Bestellung und Abberufung der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung der Gemeinde. Die bisher in eigenen Absatz geregelte Trennung zwischen Prüfung und Zahlungsabwicklung ist in diesen Absatz übernommen worden. Das Verbot „Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein“ soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit der Leitung und der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleisten. Außerdem bestehen keine dienstrechtlichen Vorgaben für die Leitung und die Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung, so dass der Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden hat, ob Beamte oder andere Beschäftigte mit den Prüfungsaufgaben betraut werden. Auch wenn durch die Vorschrift keine fachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Prüferinnen und Prüfer im Einzelnen bestimmt werden, müssen diese über eine ausreichende Sachkenntnis verfügen. Dies bedeutet, dass die Personen mit den zu prüfenden Sachverhalten, mit den einschlägigen gesetzlichen und aufsichtsrechtlichen Regelungen sowie mit der Geschäftstätigkeit der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung und ihrem wirtschaftlichen Umfeld, in dem sie tätig sind, vertraut sein müssen. Außerdem ist das Ermessen der Prüferinnen und Prüfer bei der Wahl der Prüfungsmethoden und der Prüfungstiefe relativ groß. Es ist jeweils im Rahmen der Prüfungstätigkeit, abhängig von den zu prüfenden Sachverhalten und vorliegenden Bedingungen, auszugestalten. Bestehen Prüfungsvorschriften stellen diese keine Schutzvorschriften zu Gunsten Dritter dar.

Für die Leitung und die Prüferinnen und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung gibt es aber keine speziellen Haftungsbestimmungen. Sie haben aber bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit zu haften (vgl. § 84 LBG). Werden Dritte beauftragt, hat die Gemeinde eigenverantwortlich notwendige Haftungsregelungen vertraglich zu vereinbaren.

3. Zu Absatz 3 (Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung):

Die Vorschrift sichert die Unabhängigkeit der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung. Für sie bestehen keine dienstrechtlichen Vorgaben, so dass der Rat der Gemeinde eigenverantwortlich zu entscheiden hat, ob Beamte oder andere Beschäftigte mit der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung betraut werden. Es ist dabei noch zu berücksichtigen, dass das Verbot, als Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein zu dürfen, nicht nur bei einer Verbindung durch eine Ehe gilt, sondern auch bei denjenigen Personen Anwendung findet, die durch eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz verbunden sind. Durch diese Erweiterung wird den Regelungen des Gesetzes über die Eingetragene Lebenspartnerschaft (Lebenspartnerschaftsgesetz - LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I S. 266) Rechnung getragen. Das Verbot soll insgesamt gesehen mögliche Interessenkonflikte durch persönliche Bindungen von vornherein ausschließen und die persönliche Unabhängigkeit der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung gewährleisten.

4. Zu Absatz 4 (Mitwirkungsverbot für die Prüfer):

4.1 Allgemeines

Die Vorschrift schützt die Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung. In Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ist festgelegt, dass sie nicht als Prüfer des Jahresabschlusses der Gemeinde und bestimmter Sondervermögen sowie des Gesamtabschlusses der Gemeinde tätig werden dürfen, wenn sie an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des zu prüfenden Abschlusses mitgewirkt haben. Ein solcher Ausschluss von der Prüfungstätigkeit ist auch im internationalen Bereich üblich.

Die Besorgnis der Befangenheit des Prüfers und daher eine Unvereinbarkeit der Prüfungstätigkeit mit der sonstigen Tätigkeit entsteht in den Fällen, in denen der Prüfer einen Sachverhalt zu beurteilen hat, an dessen Entstehung er selbst mitgewirkt hat und seine Beteiligung von Bedeutung ist. Davon abzugrenzen ist die zulässige Beratung. Sie stellt eine Entscheidungshilfe dar und berührt nicht die Prüfungstätigkeit, solange der Gemeinde als zu beratende Stelle die Entscheidung vorbehalten bleibt.

4.2 Selbstprüfungsverbot

Die Zurückhaltung der Prüfer ist notwendig, um ihre Unabhängigkeit zu wahren und sie nicht zu Prüfern für eigene Sachentscheidungen zu machen. So sollen Prüfer nicht Mitglieder von Entscheidungsgremien sein, in denen die Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden festgelegt werden. Auch sollen Prüfer im Rahmen ihrer beratenden Begleitung, z.B. im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses, keine Entscheidungsvorlagen erarbeiten oder dieses mit unterzeichnen. Ob eine Tätigkeit des Prüfers über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und diese Tätigkeit nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, so dass ein Fall eines Selbstprüfungsverbots gegeben ist, kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten beurteilt werden. Ein solcher Fall entsteht nicht allein im Zeitablauf, in dem durch eine Vielzahl von gezeichneten Bestätigungsvermerken ein Selbstprüfungsverbot hervorgerufen werden könnte. Die Vorschrift enthält dazu keine Vorgabe, einen regelmäßigen Austausch des verantwortlich zeichnenden Prüfers vorzunehmen. Daher dürfen auch Dritte als Prüfer längerfristig beschäftigt werden, so lange keine sonstigen Ausschlussgründe bestehen.

Das Selbstprüfungsverbot gilt auch für Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, wenn diese im Wege der Beauftragung die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung erledigen, z.B. die Prüfung der Eröffnungsbilanz (vgl. § 105 Abs. 8 GO NRW). Eine Mitwirkung des gleichen Prüfers bei der überörtlichen Prüfung des gleichen Prüfungsgegenstandes ist dann nicht zulässig (vgl. § 105 Abs. 8 GO NRW).

4.3 Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern

Das Selbstprüfungsverbot wirkt sich auch auf Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern aus, z.B. bei Bürogemeinschaften, Kooperationen und Netzwerken. Bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Wirtschaftsprüfern die Möglichkeit bieten, sich zur Berufsausübung zusammen zu schließen, ist u.a. darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die von einem verantwortlichen Wirtschaftsprüfer geführt werden muss, selbst beauftragt wird oder ein bestimmter Wirtschaftsprüfer dieser Gesellschaft. Da die Regelung in dieser Vorschrift auf den tatsächlich tätigen und verantwortlich zeichnenden Prüfer abgestellt ist, würde das Selbstprüfungsverbot dann unmittelbar auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wirken, wenn deren gesetzlicher Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter unter den gleichen Bedingungen persönlich von einer Prüfung ausgeschlossen wäre. Ein Selbstprüfungsverbot kann auch für Prüfer entstehen, die einem Netzwerk angehören, in dem Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammen wirken.



§ 105
Überörtliche Prüfung

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

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

(3) ¹Die überörtliche Prüfung erstreckt sich darauf, ob

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

²Bei der Prüfung sind vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen.

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

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

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

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 105:

I. Allgemeines

Die Gemeindeprüfungsanstalt wurde zum 01.01.2003 durch das Gesetz zur Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt vom 30.04.2002 (GV. NRW. S. 160) gegründet. Es enthält in Artikel 2 das Gesetz über Gemeindeprüfungsanstalt (Gemeindeprüfungsanstaltsgesetz – GPAG; SGV. NRW. 2000). Die überörtliche Prüfung wird damit, anders als die örtliche Prüfung, durch eine außerhalb der Gemeinde stehende Stelle durchgeführt. Außerdem bestehen Unterschiede zwischen der örtlichen Prüfung und der überörtlichen Prüfung, da voneinander abweichende Kriterien und eine andere Betrachtungsweise in die Prüfung einbezogen wird bzw. einbezogen werden muss. Die organisationsrechtliche Einordnung außerhalb des eigentlichen Staatsaufbaus und die rechtliche Selbstständigkeit (Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit) führen zu einer größeren Nähe zu den Gemeinden. Die GPA darf daher auch beratend tätig werden. Wegen dieser außerhalb der Aufsichtsbehörden der Gemeinden liegenden Tätigkeit, ist es geboten, die Aufsichtsbehörden bereits über die vorgesehenen Prüfungen bei den Ge-

meinden zu informieren. Die Aufsichtsbehörden sollten nicht erst - wie gesetzlich als Mindestvorgabe vorgesehen - in das Prüfungsgeschehen eingebunden werden, wenn die überörtliche Prüfung bei den Gemeinden abgeschlossen ist. Dies steht mit dem Sinn und Zweck der Regelung in Absatz 4 in Einklang.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Status der überörtlichen Prüfung):

Die überörtliche Prüfung ist Teil der Aufsicht des Landes über die Gemeinden. Sie ist jedoch inhaltlich nicht Teil der Aufsicht nach den Vorschriften der §§ 119 ff. GO NRW (13. Teil). Zur Kontrolle und Prüfung der Haushaltsführung der Gemeinden bedienen sich die Aufsichtsbehörden der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) als zuständige überörtliche Prüfungsinstanz. Eine solche Prüfungsinstanz kann eine Einheitlichkeit in der Rechtsanwendung sichern und auch ausreichendes Spezialwissen in betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Hinsicht bereitstellen. Der GPA obliegt zwar die überörtliche Prüfung der Gemeinden, sie darf kann sich dabei aber nicht aufsichtsrechtlicher Mittel bedienen.

Die überörtliche Prüfung ist aber auch als eine Aufsichtsprüfung zu bewerten. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass sie zentral von der GPA als einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde obliegt. Die überörtliche Prüfung der Haushaltsführung von Gemeinden setzt grundsätzlich eine abgeschlossene jahresbezogene örtliche Rechnungsprüfung voraus.

2. Zu Absatz 2 (Unabhängigkeit der überörtlichen Prüfung):

Das o.a. Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt enthält in Artikel 2 das Gesetz über die Gemeindeprüfungsanstalt (GPAG). Danach ist die Gemeindeprüfungsanstalt als rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet worden (vgl. § 1 GPAG). Um ihren Prüfungsauftrag möglichst objektiv gegenüber den betroffenen Gemeinden erledigen zu können, enthält dieser Absatz die Regelung, dass die Gemeindeprüfungsanstalt bei der Durchführung ihrer Aufgaben unabhängig und an Weisungen nicht gebunden ist.

3. Zu Absatz 3 (Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung):

In dieser Vorschrift wird der Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung beschrieben. Die Prüfung erstreckt sich darauf, ob bei der Haushaltswirtschaft der Gemeinden sowie ihrer Sondervermögen die Gesetze und die zur Erfüllung von Aufgaben ergangenen Weisungen (§ 3 Abs. 2 GO NRW) eingehalten und die zweckgebundenen Staatszuweisungen bestimmungsgemäß verwendet worden sind. Aber auch darauf, dass die Buchführung und die Zahlungsabwicklung ordnungsgemäß durchgeführt worden sind. Die überörtliche Prüfung soll zudem feststellen, ob die Gemeinde sachgerecht und wirtschaftlich verwaltet wird (vgl. § 10 GO NRW). Durch die zusätzliche Einräumung der Prüfungstätigkeit auf Sachgerechtigkeit und Wirtschaftlichkeit auch auf vergleichender Grundlage werden der überörtliche Prüfung neue Möglichkeiten eingeräumt. Es ist damit nicht mehr in jedem Einzelfall auch eine „Nachprüfung“ der Prüfung örtlichen Rechnungsprüfung erforderlich, sondern die Gemeinde insgesamt rückt ins Blickfeld der Prüfung. Eine vergleichende Prüfung kann auch besser Schwachstellen im Verwaltungsablauf der Gemeinde offen legen. Da die Prüfungserkenntnisse auch in Kennzahlen einfließen, bietet die überörtliche Prüfung durch die gewonnenen Erkenntnisse der geprüften Gemeinde auch Ansätze zu möglichen (notwendigen) Veränderungen vor Ort. Die Berücksichtigung der Ortsbezogenheit kommt auch dadurch zum Ausdruck, dass bei der überörtlichen Prüfung vorhandene Ergebnisse der örtlichen Rechnungsprüfung zu berücksichtigen sind.

Die Erledigung der Aufgaben der überörtlichen Prüfung setzt auch voraus, dass die Gemeinde die notwendigen Informationen bereitstellt. Im Rahmen der Prüfung hat die Gemeinde alle dafür erforderlichen Unterlagen vorzulegen und alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen. Der Gemeindeprüfungsanstalt steht daher ein umfassendes Informationsrecht zu.

4. Zu den Absatz 4 (Offenlegung des Prüfungsergebnisses):

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeindeprüfungsanstalt ihr festgestelltes Prüfungsergebnis in Form eines Prüfberichts der geprüften Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde mitzuteilen. Diese Informationspflicht gilt entsprechend bei unmittelbarer fachlicher Betroffenheit auch gegenüber den Fachaufsichtsbehörden, z.B. bei der Prüfung von zweckgebundenen Staatszuweisungen. Die Regelungen legt daher das sich an die überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt anschließende Verfahren fest. Es ist insbesondere für die Gemeinde als Betroffene und für ihre zuständige Aufsichtsbehörde wichtig, über das Prüfungsergebnis der überörtlichen Prüfung informiert zu werden. Da sich aus den Prüfungen ggf. Veränderungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft oder für Verfahrensabläufe innerhalb der gemeindlichen Verwaltung ergeben können, ist die Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung ausdrücklich gesetzlich verankert worden. Damit wird dem Informationsbedürfnissen der Adressaten des Prüfungsberichtes ausreichend Rechnung getragen. Eine allgemeine Veröffentlichungspflicht, um auch die Einwohner und Bürger darüber zu informieren, besteht nicht. Die notwendige Öffentlichkeit zur überörtlichen Prüfung wird durch die Beratungen im Rat sowie seinen Ausschüssen hergestellt.

5. Zu den Absatz 5 (Verteilung des Prüfungsberichtes innerhalb der Gemeinde):

Nach dieser Vorschrift hat der Bürgermeister den von der Gemeindeprüfungsanstalt erhaltenen Prüfungsbericht über die überörtliche Prüfung dem Rechnungsprüfungsausschuss zur Beratung vorzulegen. Der Rechnungsprüfungsausschuss ist nach den gemeindlichen Vorschriften das zuständige Prüfungsorgan im Rahmen der örtlichen Prüfung. Er ist deshalb einer der wichtigsten Adressaten des Prüfungsberichtes. Diesen Gegebenheiten wird auch dadurch Rechnung getragen, dass gesetzlich bestimmt ist, der Rechnungsprüfungsausschuss hat - wie es auch im Rahmen seiner eigenen Tätigkeit vorgesehen ist - den Rat über den wesentlichen Inhalt des Prüfungsberichtes sowie über das Ergebnis seiner Beratungen zu unterrichten. Damit wird dem Informationsbedürfnissen des Rates im Rahmen seiner Budgethoheit ausreichend Rechnung getragen.

6. Zu den Absatz 6 (Umgang mit Einwendungen der überörtlichen Prüfung):

Der Prüfungsbericht der überörtlichen Prüfung über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde kann Einwendungen und Hinweise enthalten. Nach Erhalt eines Prüfungsberichtes, der Einwendungen enthält, hat die Gemeinde die gesetzliche Pflicht und das Recht, gegenüber der Gemeindeprüfungsanstalt und ihrer Aufsichtsbehörde innerhalb einer dafür bestimmten Frist eine Stellungnahme zu diesem Prüfungsbericht bzw. den darin enthaltenen Einwendungen abzugeben. Sie muss in ihrer Stellungnahme darlegen, wie sie den Einwendungen abhilft und ihre Haushaltswirtschaft so führt, dass sie sich in der Zukunft im zulässigen Rahmen bewegt.

Kann die Gemeinde den von der überörtlichen Prüfung vorgetragenen Einwendungen nicht nachkommen oder vertritt sie zu den angesprochenen Sachverhalten eine andere Auffassung als von der Gemeindeprüfungsanstalt im Prüfungsbericht ausgeführt, muss sie dieses in ihrer Stellungnahme an die Aufsichtsbehörde ausdrücklich darlegen und um eine Entscheidung in der Sache bitten. In diesen Fällen sollte die Gemeinde gleichzeitig auch die Gemeindeprüfungsanstalt darüber unterrichten. Die von der Aufsichtsbehörde getroffene Entscheidung ist von der Gemeinde - auch bei gegenteiliger Auffassung - umzusetzen. Durch diese Vorschrift wird eine Gleichbehandlung der Gemeinden beim Auftreten von Einwendungen im Rahmen der überörtlichen Prüfung gewährleistet.

Das gesetzlich vorgesehene Verfahren über die Beseitigung der von der Gemeindeprüfungsanstalt ausgesprochenen Einwendungen dürfte sich auf Einzelfälle beschränken. Bereits im Rahmen der Durchführung der überörtlichen Prüfung sollte versucht werden, vorhandene Differenzen über Sachverhalte der gemeindlichen Haushaltswirtschaft auszuräumen. Oftmals enthält daher der Prüfungsbericht daher nur noch Hinweise und keine Einwendungen mehr, weil bereits im gegenseitigen Einvernehmen zwischen der Gemeinde und der Gemeindeprüfungsanstalt mögliche Einwendungen ausgeräumt werden konnten.

5. Zu Absatz 7 (Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt):

Das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt hat dieser auch die Möglichkeit der Beratung von Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts eingeräumt. Diese kann sich über die gesamten Möglichkeiten der Verwaltungstätigkeit erstrecken, soll aber vorrangig Fragen der Organisation und Wirtschaftlichkeit der Verwaltung und in bautechnischen Fragen, die mit der Ausschreibung, Vergabe und Abrechnung von baulichen Maßnahmen zusammenhängen erfolgen. Eine solche Beratung baut nicht auf einer gesetzlichen Verpflichtung auf, sondern setzt bei den Betroffenen einen Bedarf voraus, so dass die Gemeindeprüfungsanstalt als geeignete Stelle tätig werden soll. Um dies transparent zu machen und klarstellend von der gesetzlichen überörtlichen Prüfung abzugrenzen, enthält diese Vorschrift die Vorgabe, dass eine Beratung durch die Gemeindeprüfungsanstalt einen vorherigen Antrag des Betroffenen voraussetzt. Weil für eine Beratung ein nicht bestimmbarer Kreis von Institutionen und Stellen besteht, lässt Satz 2 auch die Beratung von sonstigen im öffentlichen Interesse tätigen juristischen Personen zu, aber ebenfalls nur auf Antrag.

6. Zu Absatz 8 (Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer):

Die Gemeindeprüfungsanstalt kann neben der überörtlichen Prüfung der Gemeinde auch als Dritte von der Gemeinde mit örtlichen Prüfungen beauftragt werden. Um die Unabhängigkeit der Prüfer bei der überörtlichen Prüfung zu erhalten, ist ein Mitwirkungsverbot an einer überörtlichen Prüfung gesetzlich verankert worden, wenn der Prüfer an einer örtlichen Prüfung der Gemeinde mitgewirkt hat. Damit soll ein Selbstprüfungsverbot gewährleistet und sichergestellt werden, dass Prüfer der Gemeindeprüfungsanstalt, die bereits als Dritte an örtlichen Prüfungen dieser Gemeinde, z.B. an der Prüfung der Eröffnungsbilanz, des Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses, mitgewirkt haben, nicht als Prüfer bei der überörtlichen Prüfung derselben Gemeinde eingesetzt werden. Auch wenn diese Vorschrift nicht ausdrücklich auf den § 103 Abs. 7 GO NRW verweist, sollten gleichwohl diese Ausschlussgründe für Prüfer auch bei einer überörtlichen Prüfung der Gemeinde Anwendung finden. Daher sollten Prüfer nicht an einer überörtlichen Prüfung mitwirken, wenn sie z.B. Mitglied des Rates, Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters sind.



Frei für eigene Notizen:

12. Teil Gesamtabschluss

1. Allgemeines

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

Die Vorschriften sollen gewährleisten, dass jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ - vergleichbar mit einem Konzern - handeln würde. Daher ist für diese Bestimmungen ein gesonderter Teil in der Gemeindeordnung geschaffen worden, der wegen des sachlichen Zusammenhangs hinter die gesetzlichen Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (8. Teil) und die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung (11. Teil) in die Gemeindeordnung eingeordnet worden ist. Diese Einordnung stellt sicher, dass im Gesamtababschluss die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe beseitigt und im Gesamtababschluss die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in den Vordergrund gestellt werden. Die Adressaten des Gesamtabchlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also insgesamt gesehen, ihre Aufgaben erfüllen kann.

Mit dem Gesamtababschluss werden die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe beseitigt und die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in den Vordergrund gestellt. Die Adressaten des Gesamtabchlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also insgesamt gesehen, ihre Aufgaben erfüllen kann. Im Gesamtababschluss ist die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen Betriebe so darzustellen, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben insgesamt eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wäre. Damit soll gewährleistet werden, dass der Gesamtababschluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Betriebe abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist. Das nachfolgende angepasste Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die gemeindliche Einheit „Kommunaler Konzern“.

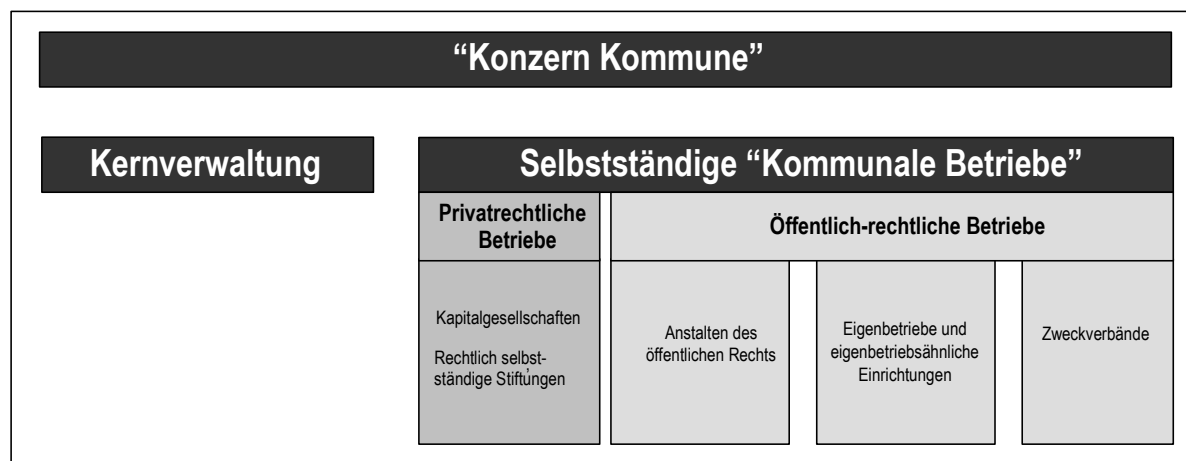


Abbildung 36 „Kommunaler Konzern“

Die Gemeinden sind nach § 116 GO NRW verpflichtet, jährlich zu einem festen Stichtag einen Gesamtababschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufzustellen. Neben diesen Grundsätzen hat die Gemeinde auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK), die sich in der in der

Privatwirtschaft entwickelt haben, zu beachten. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind unter § 27 GemHVO NRW erläutert.

2. Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabchluss

Die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses bzw. die dafür notwendige Konsolidierung erfordert eine Vielzahl von „technischen“ Schritten zur Erreichung des Gesamtabchlusses. Außerdem sind die örtlichen Besonderheiten bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen. Sie werden die Arbeiten zur Aufstellung des Gesamtabchlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen. Eines der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des Gesamtabchlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses. Dieser wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den Jahresabschlüssen der einzelnen gemeindlichen Betriebe zu erreichen. Der aus der Addition der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gewonnene Summenabschluss ist durch Konsolidierungsmaßnahmen zu einem Gesamtabchluss umzuformen. Dazu gehören:

- Den Bilanzansatz der in jeweils den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem Eigenkapital des jeweiligen Betriebes zu verrechnen (Kapitalkonsolidierung).
- Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe gegeneinander aufzurechnen (Schuldenkonsolidierung).
- Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe gegeneinander aufzurechnen (Aufwands- und Ertragskonsolidierung).
- Aus „Konzernsicht“ die nicht realisierten Gewinne und Verluste aus den Beständen zu eliminieren (Zwischenergebniseliminierung):

Mit dem nachfolgenden Schema werden einige Schritte, die für die Erstellung des Gesamtabchlusses notwendig sind, in allgemeiner Form vorgestellt.

Schritte zum Gesamtabchluss
<p>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises durch Festlegungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, - an welchen gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält, - welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden, - welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen, - welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist, - bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde auf Grund rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.
<p style="text-align: center;">Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vereinheitlichung des Bilanzstichtags - Anpassen an die gemeindeeinheitliche Bilanzierung und Bewertung
<p style="text-align: center;">Erstellen eines Summenabschlusses (Gemeindebilanz II - GB II)</p> <p style="text-align: center;">Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vollkonsolidierung (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode) (Schuldenkonsolidierung) (Zwischenergebniseliminierung) Aufwands- und Ertragskonsolidierung) - Konsolidierung nach der Equity-Methode - (Kapitalsanteilmethode)
<p style="text-align: center;">Gesamtabchluss</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gesamtergebnisrechnung - Gesamtbilanz - Gesamtanhang - (beizufügen: Gesamtlagebericht, Berichtsbericht)

Abbildung 37 „Schritte zum Gesamtabchluss“

3. Der erste Gesamtabchluss der Gemeinde

3.1 Festlegung des Abschlussstichtages

Den ersten gemeindlichen Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW haben die Gemeinden spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 aufzustellen, wenn sie Gemeinden dafür keinen früheren Termin wählen (vgl. § 2 NKFG; Art. 1 des NKFG vom 16.11.2004).. Sie können jedoch bereits in der Zeit vom In-Kraft-Treten des NKFG zum 01.01.2005 bis zum genannten Stichtag einen Gesamtabchluss jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres aufstellen, wenn zuvor bereits ein Jahresabschluss nach § 95 GO NRW aufgestellt worden ist. Der gesetzlich bestimmte Stichtag soll eine zügige und einheitliche Erstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses durch die Gemeinden zu gewährleisten.

3.2 Festlegung eines Erwerbsstichtages

Die Konsolidierung für den ersten Gesamtabchluss (Erstkonsolidierung) der Gemeinde erfordert zudem die Festlegung eines Erwerbsstichtages, mit dem eine fiktive Anschaffung der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe herbeigeführt wird. Dadurch kann ein gemeinsames Geschäftsjahr für die Kernverwaltung und die gemeindlichen Betriebe entstehen, dass die erste Gesamtergebnisrechnung ermöglicht. Der fiktive Erwerbsstichtag soll daher immer der 1. Januar des Jahres sein, in dem zum Abschlussstichtag „31. Dezember“ ein Gesamtabchluss durch die Gemeinde aufgestellt wird.

3.3 Aufstellung eines vollständigen Gesamtabchlusses

Bei der Festlegung des ersten Abschlussstichtages ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass auch der erste Gesamtabchluss vollständig aufzustellen ist. Die Gemeinde darf nicht nur eine erste Gesamtbilanz und einen Gesamtanhang, ergänzt um einen Gesamtlagebericht, aufstellen, sondern muss den ersten Gesamtabchluss mit allen gesetzlich vorgesehenen Bestandteilen aufstellen (vgl. § 2 NKFG NRW i.V.m. § 116 Abs. 1 GO NRW). Wegen dieses Gebotes und der erforderlichen Aufstellung einer Gesamtergebnisrechnung muss dem Abschlussstichtag ein gemeinsames Geschäftsjahr vorangehen, zu dessen Beginn der „Konzern Gemeinde“ sein Vermögen und sein Schulden fiktiv „erwirbt“. Dies erfordert, bei Fortführung der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinden den fiktiven Erwerbsstichtag zu bestimmen. Ggf. kann dafür auch der Stichtag der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Erwerbsstichtag herangezogen werden.

4. Vorschriften für den gemeindlichen Gesamtabchlusses

Der 12. Teil der Gemeindeordnung enthält grundlegende, nachfolgend vorgestellte Vorschriften zum gemeindlichen Gesamtabchluss, die durch die Vorschriften des 7. Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung näher bestimmt werden.

- § 116 Gesamtabchluss

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabchlusses näher. Sie ist der handelsrechtlichen Vorschrift für den Konzernabschluss (§ 290 HGB) nachgebildet worden. Durch den Gesamtabchluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Die Funktion des Gesamtabchlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der gesamten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabchlusses sowie die Vorgaben für die Umsetzung der Konsolidierung sind in den §§ 49 bis 52 des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung NRW näher bestimmt.

- § 117 Beteiligungsbericht

Auf Grund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen die Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabchluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (gemeindlichen Betriebe) lenken. Daher muss der

Bericht auch Angaben über alle gemeindlichen Betriebe umfassen, unabhängig davon, ob diese in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Dazu dürfte es nicht ausreichend sein, lediglich in tabellarischer Form die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der gemeindlichen Betriebe, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen u.a. anzugeben und zu erläutern. Der Beteiligungsbericht soll aber auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Dies erfordert eine aufgabenbezogene Darstellung und Gliederung im Beteiligungsbericht, mindestens anhand der für die Kernverwaltung verbindlichen Produktbereiche (vgl. § 4 GemHVO NRW). Damit würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe außerhalb der Kernverwaltung erreicht, unabhängig davon, von welchem Betrieb die einzelne gemeindliche Aufgabe erledigt wird. Entsprechend gegliederte Informationen erlauben eine bessere Einschätzung und differenzierte Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde sowie ihrer Chancen und Risiken, bezogen auf die stetige Aufgabenerfüllung in den einzelnen gemeindlichen Aufgaben- (Produkt-) bereichen.

- § 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

Auf der Grundlage, dass der Gesamtabchluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren Betrieben eine wirtschaftliche Einheit wäre, ist es für die Aufstellung eines solchen Gesamtabchlusses zwingend erforderlich, auch die dafür notwendigen Informationen und Unterlagen von den beteiligten gemeindlichen Betrieben zu erhalten. Dabei werden nach dem Grundsatz der gemeindlichen Einheit an den Gesamtabchluss der Gemeinde keine höheren Anforderungen gestellt, als an ihren Einzelabschluss. Außerdem baut die Vorschrift auf der Regelung in § 113 GO NRW auf, nach der zur Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen die erforderlichen Vorgaben getroffen werden, um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen.

5. Vom Gesamtabchluss zur Gesamtsteuerung

Um eine komplexe Organisation wie eine Gemeinde nach wirtschaftlichen Grundsätzen führen zu können, ist der Gesamtabchluss als aussagekräftige und damit steuerungsrelevante Informationsbasis unabdingbar. Auch ist ein einheitliches nach kaufmännischen Grundsätzen ausgerichtetes kommunales Rechnungswesen ebenso notwendig, damit die Gemeinden einen Gesamtüberblick über ihre wirtschaftliche Gesamtlage gewinnen und zukunftsorientiert wirtschaftlich handeln können. Die auf den gesetzlich vorgesehenen Gesamtabchluss aufbauende Gesamtsteuerung ist in diesem Zusammenhang jedoch nicht als Addition von Verwaltungsprozessen anzusehen, sondern stellt ein verantwortliches ganzheitliches gemeindebezogenes Management dar. Dieses geht über die heutige Haushaltssteuerung und eine reine Beteiligungsverwaltung der Gemeinde hinaus.

Auf der Basis des Gesamtabchlusses, nach der die Gemeinde wie ein einziges „Unternehmen“ - vergleichbar mit einem privatrechtlichen Konzern - aufgestellt und handeln soll, müssen die obersten Leitungsorgane der Gemeinde nicht nur auf die Kernverwaltung, sondern gleichermaßen auch auf die kommunalen Betriebe als verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde einwirken, damit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt und umfassend gesichert wird. Es gilt daher, ein strategisches Management mit strategischer Planung zu entwickeln und dieses organisatorisch unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu gestalten. Dies erfordert u.a. fachlich qualifizierte Mitarbeiter und ein entsprechendes Berichtswesen, damit eine Gesamtsteuerung bei den Gemeinden erfolgreich sein kann.

Hinweis: Weitere Erläuterungen und Hilfestellungen zur fachtechnischen Aufstellung des Gesamtabchlusses bietet der veröffentlichte Praxisleitfaden des Modellprojekts „NKF-Gesamtabchluss“.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 116
Gesamtabschluss

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

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

(3) ¹In den Gesamtabschluss müssen verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2 nicht einbezogen werden, wenn sie für die Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. ²Dies ist im Gesamtanhang darzustellen.

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

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 116:

I. Allgemeines

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabschlusses näher. Sie ist der handelsrechtlichen Vorschrift für den Konzernabschluss (§ 290 HGB) nachgebildet worden. Durch den Gesamtabschluss wird die Qualität der Rechenschaft über die Aufgabenerledigung der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr wesentlich erhöht. Er trägt gleichzeitig zu einer Verbesserung der Steuerungsmöglichkeiten bei. Die Funktion des Gesamtabschlusses besteht in der Vermittlung des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der gesamten Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesamtabschlusses sowie die Vorgaben für die Umsetzung der Konsolidierung sind in den §§ 49 bis 52 des siebten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung NRW näher bestimmt.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Gesamtabschluss):

Diese Vorschrift stellt insbesondere durch Satz 1 einen allgemeinen Rechnungslegungsgrundsatz dar, der als Generalnorm die Vorlage eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde durch den Gesamtabschluss gewährleisten soll. Daher ist nach Absatz 6 dieser Vorschrift auch Prüfungsgegenstand, ob der Gesamtabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

1.1 Zu Satz 1 (Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung des Gesamtabschlusses):

1.1.1 Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Der Entwurf des Gesamtabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt, dem Bürgermeister zur Bestätigung zugeleitet und nach seiner Prüfung vom Rat bestätigt (vgl. § 116 Abs. 5 GO NRW). Der Bestätigung des Gesamtabschlusses der Gemeinde gehen mehrere Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, voraus. Die nachfolgende Übersicht zeigt dies schematisch auf.

Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfes des Gesamtabschlusses durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfes des Gesamtabschlusses an den Rat (§ 116 i.V.m. § 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)		
Prüfung des Gesamtabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 116 Abs. 5 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor? (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)		
Beratung und Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat (§ 116 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 38 „Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses“

1.1.2 Zweck des Gesamtabschlusses

Wie im kaufmännischen Rechnungswesen kommt auch im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Gesamtabschluss nunmehr eine große Bedeutung zu. Er gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, jährlich zu dem festen Stichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vermitteln muss. In den Gesamtabschluss der Gemeinde sind deshalb die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Betriebe der Gemeinde, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen. Die Bilanzierungspflichten richten sich unter Beachtung der GoB nach den für den Jahreabschluss der Gemeinde geltenden Vorschriften, einschließlich der möglichen Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote.

1.1.2 Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die Gemeinden sind nach § 116 GO NRW verpflichtet ist, jährlich zu einem festen Stichtag einen Gesamtabchluss aufzustellen. In den Gesamtabchluss der Gemeinde sind die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Betriebe, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vorzunehmen (zu den GoB: Vgl. Erläuterungen zu § 27 GemHVO NRW).

Handelsrechtlich haben sich zum Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt, die auch beim Gesamtabchluss der Gemeinde zu beachten sind. Diese Grundsätze sollen im Rahmen des Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabchluss ein Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt, als wäre die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit den einbezogenen Betriebe nur eine Einheit. Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Zu den besonderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung gehören u.a.

- der Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises),
- der Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung,
- der Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich),
- der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen,
- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

Darüber hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch haushaltsrechtliche Grundsätze zur Anwendung.

Da sich aus den Konsolidierungspflichten, -wahlrechten und -verboten i.V.m. den zu beachtenden Grundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, kann es bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen. Die vernünftige Beurteilung beinhaltet die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, so dass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Zu den Grundsätzen der ordnungsmäßigen Konzernrechnungslegung gehören auch die Deutschen Rechnungslegungsstandards, z.B. DRS 2, denn diese gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für den Gesamtabchluss, wenn sie vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemacht worden sind. Die Textfassung des DRS 2 ist im Kapitel „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Gesamtabchlusses):

1.2.1 Die einzelnen Bestandteile und der Beteiligungsbericht

Der Gesamtabchluss der Gemeinde besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen und ihm ist ein Beteiligungsbericht nach § 117 Abs. 1 GO NRW beizufügen.

1.2.1.1 Gesamtergebnisrechnung

Die Gesamtergebnisrechnung entspricht der handelsrechtlichen Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung, die jedoch an die gemeindlichen Besonderheiten angepasst worden ist. In der Gesamtergebnisrechnung, die nach § 49 Abs. 2 i.V.m § 38 GemHVO NRW aufzustellen ist, sind für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch der gesamten Gemeinde im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnis-

plan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Außerdem wird durch den Saldo aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt. Zudem ist es zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen. Dabei ist zu beachten, dass der Rat über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen hat.

1.2.1.2 Gesamtbilanz

Die Gesamtbilanz ist der Konzernbilanz nachgebildet. Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems (vgl. § 49 Abs. 2 i.V.m. § 41 GemHVO NRW). Die Gesamtbilanzen der Gemeinden müssen einheitlich gegliedert sein. Daher ist festgelegt, dass die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jede gemeindliche Gesamtbilanz gehören und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist.

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

Nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit muss in der Bilanzgliederung die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich sein. Aus den gewählten Bezeichnungen müssen jeweils die Begriffsinhalte transparent und nachvollziehbar sein. In der Bilanz muss zudem jeder Posten mit einer eigenen Ziffer gekennzeichnet und mit dem dazugehörigen Wertansatz (in Ziffern ausgedrückter Betrag) in einer eigenen Zeile stehen. Entsprechend der Fristigkeit müssen die Bilanzposten in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt sein. Diese Aufgliederung kann von der Gemeinde je nach Bedeutung einzelner Posten durch „davon-Vermerke“ weiter untergliedert werden, wenn dies in Bezug auf ihre Aufgabenerfüllung sachgerecht und in Bezug auf das Gesamtbild der gemeindlichen Bilanz vertretbar ist. Sie soll umfassend Auskunft über das gesamte Vermögen und sämtliche Schulden der Gemeinde geben. Dies ermöglicht es der Gemeinde, noch besser als bisher Erkenntnisse über die bisherige Entwicklung der Gemeinde zu erlangen und diese für die Zukunft zu nutzen.

1.2.1.3 Gesamtanhang

Der Gesamtanhang entspricht dem Konzernanhang. In ihm finden sich die erforderlichen zusätzlichen Erläuterungen zum Gesamtabschluss, z.B. die Darstellung der nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe der Gemeinde. In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält daher der Gesamtanhang die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 49 Abs. 2 i.V.m. § 44 GemHVO NRW). In den Gesamtanhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden. Gleichzeitig sind im Gesamtanhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Gesamtanhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Gesamtergebnisrechnung und der Gesamtbilanz sowie ihren Untergliederungen stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der

Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Gesamtanhang ein Gesamtanlagenspiegel beigelegt werden.

1.2.1.4 Gesamtlagebericht

Der Gesamtabchluss ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der vergleichbar mit dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht (§ 315 HGB) zumindest den Geschäftsablauf und die Gesamtlage der Gemeinde darstellt und erläutert. Die Inhalte des Gesamtlageberichts werden in § 51 Abs. 1 GemHVO NRW näher bestimmt. Der Gesamtlagebericht ist danach so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu beurteilen. Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Gesamtlageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Weil die Anforderungen an den Gesamtlagebericht in Einklang mit dem Handelsrecht stehen, können zur Konkretisierung und Ausgestaltung des Gesamtlageberichtes Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden. Diese sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Kernverwaltung der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln. Die Inhalte des Lageberichts sollen möglichst systematisch aufgebaut und für die Adressaten transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

1.2.1.5 Beteiligungsbericht

Unter Einbeziehung des § 117 Abs. 1 Satz 2 GO NRW hat die Gemeinde ihren Beteiligungsbericht, in dem sie ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung erläutert, dem Gesamtabchluss beizufügen. Der Beteiligungsbericht soll den Blick der Gemeinde vom Gesamtabchluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (Beteiligungen) lenken. Daher umfasst er Angaben über jeden verselbstständigten Aufgabenbereich der Gemeinde, unabhängig davon, ob er in den Konsolidierungskreis für die Aufstellung des Gesamtabchlusses einzubeziehen ist. Der Bericht ermöglicht dadurch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die Gesamtsteuerung der Gemeinde.

1.2.2 Die Gesamtabchlussunterlagen

1.2.2.1 Übersicht über die haushaltsrechtlichen Gesamtabchlussunterlagen

Nach den einschlägigen haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde nachfolgend aufgeführte Gesamtabchlussunterlagen vorzulegen. Diese Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der einzelnen Gemeinde einschließlich ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche.

Die vorgegebene Gliederung der Gesamtbilanz macht es entbehrlich, diese Bilanz für die Kennzahlenbewertung in eine sog. „Strukturbilanz“ überzuleiten (vgl. § 49 i.V.m. § 43 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW). Die Gesamtbilanz enthält nämlich mit ihren Bilanzposten auf der Aktiv- und Passivseite die für eine Bilanzanalyse ausreichenden Posten. Sie bildet deshalb dafür eine zutreffende Grundlage. Es bleibt jedoch unbenommen, für die Analyse auch eine Zeitreihe aus mehreren Jahresspalten zu bilden.

Bei der Prüfung muss nämlich der Gesamtabchluss in seinen Bestandteilen betrachtet werden. Der dazu jeweils aufgeführte Prüfungsauftrag stellt nur ein Beispiel dar, das Anlass für die eigenständige Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung geben soll.

Gesamtabschluss- unterlagen	Pflicht- bestandteil	Liegt vor:	Bekanntmachung
Bestandteile des Gesamtabchlusses			
Gesamtergebnisrechnung <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gesamtergebnisrechnung den Anforderungen und enthält mindestens die vorgesehenen Positionen mit den Ist-Ergebnissen?	§ 116 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 GemHVO NRW		
Gesamtbilanz <u>Prüfungsauftrag:</u> Entspricht die Gliederung der Gesamtbilanz den Anforderungen?	§ 116 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 GemHVO NRW		
Gesamtanhang <u>Prüfungsauftrag:</u> Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung? Ist eine Kapitalflussrechnung beigefügt?	§ 116 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 3 und § 51 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW		
Anlagen zum Gesamtabchluss			
Gesamtlagebericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Kommune gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 116 Abs. 1 und 4 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 2 und § 51 Abs. 1 GemHVO NRW		
Beteiligungsbericht <u>Prüfungsauftrag:</u> Wird eine ausreichende Übersicht über die Beteiligungen gegeben? Werden die übrigen Anforderungen erfüllt?	§ 117 GO NRW i.V.m. § 49 Abs. 2 und § 52 GemHVO NRW		

Abbildung 39 „Gesamtabchlussunterlagen“

1.2.2.2 Ergänzende Gesamtabchlussunterlagen

1.2.2.2.1 Übersicht über den gemeindlichen Konsolidierungskreis

Den Adressaten des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss ein Überblick über den Konsolidierungskreis der Gemeinde gegeben werden, damit für diese auch auf einfache Art nachvollziehbar wird, welche gemeindlichen Betriebe nach § 116 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW in den Gesamtabchluss einbezogen worden sind. Die Übersicht über die gesamte Beteiligungsstruktur einer Gemeinde, die dem Beteiligungsbericht nach § 52 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO NRW unter Angabe der Höhe der Anteile an jeder Beteiligung (in Prozent) beizufügen ist, geht über dieses Erfordernis hinaus. Sie enthält nämlich alle Betriebe der Gemeinde, unabhängig davon, ob diese in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind oder nicht. Die Beurteilung des Gesamtabchlusses macht aber einen einfachen und zutreffenden Überblick über die in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe erforderlich, so dass entsprechend der angesprochenen Übersicht über die gemeindliche Beteiligungsstruktur eine Übersicht über den Konsolidierungskreis geschaffen werden sollte.

1.2.2.2.2 Eigenkapitalspiegel für den Gesamtabchluss

Die Weiterentwicklung des Handelsgesetzbuches, nach der nunmehr auch ein Eigenkapitalspiegel ein Bestandteil des Konzernabschlusses ist, bringt es mit sich, ein solches Werk auch dem gemeindlichen Gesamtabchluss beizufügen. Durch den Eigenkapitalspiegel soll für die Adressaten detaillierte Informationen über alle Veränderungen des „Konzernerigenkapitals“ bezogen auf die einzelnen Eigenkapitalposten in systematischer Form erhalten. Dabei sind die wesentlichen Größen, die sich auf die einzelnen Eigenkapitalposten im Gesamtabchluss auswirken, differenziert darzustellen und zu beschreiben. Die Ausgestaltung des Eigenkapitalspiegels im Gesamtabchluss kann nach Bedarf in sinnvoller Anwendung der Vorgaben der IAS 1.96 bis 101 für kapitalmarkt-

orientierte Mutterunternehmen und an dem Deutschen Rechnungslegungsstandard Nr. 7 (DRS 7) für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen vorgenommen werden.

1.3 Zu Satz 3 (Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat):

Wegen der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe, deren festgestellte Jahresabschlüsse konsolidiert werden, ist es sachgerecht und angemessen zu bestimmen, dass der Rat einer Gemeinde den geprüften Gesamtabchluss bestätigt und nicht - wie den Jahresabschluss der Gemeinde – feststellt. Um dem Rat die Bestätigung des Gesamtabchlusses zu ermöglichen, müssen ihm und den zuständigen Ausschüssen mindestens alle haushaltsrechtlich bestimmten Gesamtabchlussunterlagen zur Beratung und Bestätigung vorgelegt werden. Diese Unterlagen sind für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unverzichtbar und ermöglichen einen aktuellen Überblick über die wirtschaftliche Gesamtlage der einzelnen Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe.

1.4 Zu Satz 4 (Anwendung des § 96 GO NRW):

Die Verweisung auf § 96 GO NRW in der Vorschrift soll ergänzend zur Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat der Gemeinde nach Satz 3 sicherstellen, dass die weiteren Aufgaben des Rates beim Gesamtabchluss die gleichen wie beim Jahresabschluss sind. Außerdem sollen die Bürgerinnen und Bürger und die Aufsichtsbehörde über den Gesamtabchluss informiert werden. Der Gesamtabchluss muss deshalb auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie zur Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

1.4.1 Frist der Bestätigung des Gesamtabchlusses

Der Rat der Gemeinde hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Gesamtabchluss durch Beschluss festzustellen. Die zeitliche Begrenzung in dieser Vorschrift soll gewährleisten, dass der zeitliche Unterschied zwischen dem Abschlusstichtag und der Bestätigung des Gesamtabchlusses noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde und das Beteiligungsmanagement unverzüglich umsetzen zu können. Wird vom Rat die Bestätigung des Gesamtabchlusses verweigert, so sind wie bei der Feststellung des Jahresabschlusses die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

1.4.2 Verwendung des Gesamtüberschusses und Behandlung des Gesamtfehlbetrages

Der Rat der Gemeinde hat im Rahmen seiner Bestätigung des Gesamtabchlusses festzulegen, wie der in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesene Gesamtüberschuss verwendet oder der Gesamtfehlbetrag gedeckt werden soll. Der Bürgermeister soll dazu möglichst eine Beschlussempfehlung abgeben. Wenn ausreichend sicher ist, dass der Rat nicht von der vorgeschlagenen Gesamtergebnisverwendung abweicht, bestehen keine Bedenken, die Gesamtergebnisverwendung bereits in der vorgelegten Gesamtbilanz darzustellen und dabei auch einen „Gesamtbilanzgewinn“ auszuweisen.

1.4.3 Stellungnahme des Kämmerers

Dem Kämmerer ist wie bei der Feststellung des Jahresabschlusses ein gesetzliches Anhörungsrecht im Rat eingeräumt worden, wenn er zuvor eine Stellungnahme über seine abweichende Auffassung über den Gesamtabchluss gegenüber dem Bürgermeister abgegeben hat (vgl. § 95 Abs. 3 GO NRW). Weicht der Bürgermeister von dem ihm vom Kämmerer vorgelegten Entwurf des Gesamtabchlusses ab, und macht der Kämmerer von dem Recht Gebrauch, seine abweichende Auffassung in einer schriftlichen Stellungnahme darzulegen, ist der Bürgermeister verpflichtet, diese mit dem Entwurf des Gesamtabchlusses dem Rat vorzulegen. Der Kämmerer kann in den Beratungen des Rates der Gemeinde über den Gesamtabchluss seine Auffassung dazu vertreten.

1.4.4 Entlastung des Bürgermeisters

Im Zusammenhang mit der Bestätigung des Gesamtabschluss durch den Rat der Gemeinde entscheiden die Ratsmitglieder auch über die Entlastung des Bürgermeisters. Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

1.4.5 Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde

1.4.5.1 Allgemeines

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung der Art und des Ausmaßes der Erfüllung der kommunalen Aufgaben, die im Gesamtabschluss gezeigt wird, ergibt sich die Pflicht der Gemeinde, den vom Rat bestätigten Gesamtabschluss der Aufsichtsbehörde unverzüglich anzuzeigen. Es besteht aber auch die Notwendigkeit für die Aufsichtsbehörde, sich jeweils zum Ende eines Haushaltsjahres einen Überblick über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde zu verschaffen. Die mit dem Gesamtabschluss der Aufsichtsbehörde der Gemeinde vorzulegenden Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die auch die Aufsichtsbehörde haben sollte, unverzichtbar.

Kommt der Rat der Gemeinde seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Bestätigung des Gesamtabschlusses bis zu dem in § 96 Abs. 1 GO NRW festgelegten Termin nicht nach, so dass die Anzeige des Gesamtabschlusses bei der Aufsichtsbehörde nicht spätestens unverzüglich nach diesem Termin erfolgen kann, hat die Gemeinde ihre Aufsichtsbehörde darüber zu unterrichten und die Anzeige baldmöglichst vorzunehmen. Sie hat in ihrem Bericht an die Aufsichtsbehörde die Gründe für das Versäumnis anzugeben sowie aufzuzeigen, welcher Verfahrensstand zur Bestätigung des Gesamtabschlusses besteht, wann die Bestätigung durch den Rat vorgesehen ist und bis zu welchem schnellstmöglichen Zeitpunkt die Anzeige bei der Aufsichtsbehörde nachgeholt wird.

1.4.5.2 Prüfung des Gesamtabschlusses der Gemeinde

Die Aufsichtsbehörde hat aber den ihr nach § 116 Abs. 1 i.V.m. 96 Abs. 2 GO NRW angezeigten Gesamtabschluss mit seinen Anlagen grundsätzlich dahingehend zu prüfen, ob dieser formal und inhaltlich den einschlägigen Rechtsvorschriften entspricht. Der eigentlichen Abschlussanalyse soll daher eine formelle Prüfung vorausgehen, bei der auf die Ordnungsmäßigkeit des vom Rat bestätigten Gesamtabschlusses abzustellen ist. Die Aufsichtsbehörde hat nicht nur die Vollständigkeit der vorgelegten Abschlussunterlagen, sondern auch das Vorliegen einer ausreichenden inhaltlichen Bestimmtheit und Aussagekraft dieser Unterlagen zu prüfen. weil der Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln hat. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde erfordert zudem, auch das Verfahren der Aufstellung des Gesamtabschlusses der Gemeinde zu kennen, um ggf. erkannte Rechtsverstöße mit den verfügbaren Mitteln beanstanden zu können.

1.4.5.3 Prüfung bei eingeschränktem oder anderen Bestätigungsvermerken

Im Rahmen der Anzeige des Gesamtabschlusses hat die Aufsichtsbehörde auch zu berücksichtigen, ob und wie bei der Entscheidung über die Bestätigung des Gesamtabschlusses und der Entlastung des Bürgermeisters das Ergebnis der Prüfung des Rechnungsprüfungsausschusses berücksichtigt worden ist, soweit dieser Ausschuss keinen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat. Insbesondere wenn Verstöße gegen haushaltsrechtliche Vorschriften vorliegen, müssen Ursache und Wirkung von der Gemeinde transparent gemacht werden. Ggf. ist auch die Stellungnahme des Bürgermeisters und/oder des Kämmerers zum Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses zu berücksichtigen, insbesondere dann, wenn der Rechnungsprüfungsausschuss einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt hat, der Bestätigungsvermerk auf Grund von Beanstandungen versagt worden ist oder der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wurde, weil der Prüfer nicht in der Lage war, eine Beurteilung vorzunehmen. Dies auch dann, wenn bereits zuvor durch eine Zusammenarbeit zwischen der Prüfungsinstanz und der gemeindlichen Verwaltung im Gesamtabschluss aufgetretene Fehler, die der Vermittlung

eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde entgegen stehen, beseitigt worden sind.

Bei einem eingeschränkten oder anderem Bestätigungsvermerk muss die Tragweite der Einschränkung oder Versagung begründet und erkennbar sein. Darin muss die Bedeutung von Mängeln und mögliche nicht beurteilbare Bereiche zum Ausdruck gebracht werden, so dass die gemachten Einschränkungen von der Aufsichtsbehörde gewichtet und gewürdigt werden können.

1.4.6 Bekanntmachung des Gesamtabchlusses

1.4.6.1 Allgemeines

Durch den Verweis auf § 96 GO NRW besteht für die Gemeinde die Pflicht, ihren Gesamtabchluss öffentlich bekannt zu machen und danach bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Damit sollen die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über den Gesamtabchluss des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert werden. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Aus diesem Grund soll der Gesamtabchluss bis zur Bestätigung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht.

Bei der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde ist die Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung - BekanntmVO) vom 26.08.1999 (GV. NRW. S. 516), zuletzt geändert durch Gesetz vom 05.04.2005 (GV. NRW. S. 332), zu beachten, die Regelungen zu den Formen und dem Vollzug der Bekanntmachung enthält.

1.4.6.2 Zweck der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses

Die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses erfüllt als Information an die Einwohner und Abgabepflichtigen aber nur dann ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Gesamtergebnisrechnung und aus der Gesamtbilanz öffentlich gemacht werden. Die Einwohner und Abgabepflichtigen können sich dann weitere Kenntnisse über den Gesamtabchluss verschaffen. Sie erhalten mit einer Einsichtnahme ein umfassendes und zutreffendes Bild über die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Dabei bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie den Jahresabschluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk oder im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwohner und Abgabepflichtigen über ihre wirtschaftliche Lage und das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes Nordrhein-Westfalen (IFG NRW) unberührt.

1.4.6.3 Vollzug der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses

Die öffentliche Bekanntmachung des Gesamtabchlusses ist mit Ablauf des Erscheinungstages des Amtsblattes oder der Zeitung vollzogen. Erfolgt die Bekanntmachung in mehreren Zeitungen, ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Tages der zuletzt erschienenen Zeitung vollzogen (vgl. § 6 BekanntmVO). Die Öffentlichkeit kann nicht innerhalb einer bestimmten Auslegungsfrist von dem vom Rat bestätigten Gesamtabchluss Kenntnis nehmen, sondern soll sich im Rahmen des langfristigen Verfügbarhaltens des Gesamtabchlusses und der Einsichtnahme informieren. Auch bei diesem Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses ist die Bekanntmachung mit Ablauf des Erscheinungstages vollzogen.

1.4.7 Unmittelbare Informationen über die Gesamtabchlussprüfung

1.4.7.1 Keine Bekanntgabe des Prüfungsberichtes

Für die Bekanntmachung des Gesamtabchlusses ist zu berücksichtigen, dass wie der Rat auch die Bürgerinnen und Bürger als Adressaten aus der Gesamtabchlussprüfung nach § 116 Abs. 6 GO NRW konkrete Empfehlungen zur Verbesserung der Wirtschaftlichkeit, der Ordnungsmäßigkeit und der Funktionsfähigkeit des Verwaltungshandelns der Gemeinde verlangen, damit für sie entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen. Aus dieser weiten Zielvorgabe für die Gesamtabchlussprüfung entsteht jedoch keine gesonderte Pflicht für die Gemeinde, den Bürgerinnen und Bürgern den Prüfungsbericht des Rechnungsprüfungsausschusses in vollem Umfang verfügbar zu machen. Adressat des Prüfungsberichtes ist der Rat, der den Rechnungsprüfungsausschuss mit der Prüfung des Gesamtabchlusses beauftragt, in öffentlicher Sitzung über das Ergebnis der Abschlussprüfung berät und unter Einbeziehung des Prüfungsergebnisses den Gesamtabchluss zu bestätigen hat. Damit ist für die Information über die Art und den Umfang der durchgeführten Prüfung eine ausreichende Öffentlichkeit gewährleistet.

1.4.7.2 Information über das Prüfungsergebnis

Das Prüfungsergebnis dagegen sollte dem o.a. Adressatenkreis verfügbar gemacht werden, der im Rahmen der öffentlichen Bekanntmachung des Gesamtabchlusses informiert werden möchte oder sich informiert. Da das Prüfungsergebnis nach § 116 Abs. 6 i.V.m. § 101 Abs. 3 GO NRW in einem Bestätigungsvermerk zusammenzufassen ist, bietet es sich an, diesen Bestätigungsvermerk dem der Aufsichtsbehörde nach § 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 S. 1 GO NRW anzuzeigenden Gesamtabchluss sowie der Bekanntmachung des Gesamtabchlusses nach § 116 Abs. 1 i.V.m. 96 Abs. 2 S. 2 GO NRW beizufügen. Damit wird dem Informationsbedürfnis des oben genannten Adressatenkreises in ausreichendem Umfang genüge getan.

1.4.8 Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses der Gemeinde

Der Gesamtabchluss ist nach seiner öffentlichen Bekanntmachung bis zur Feststellung des folgenden Gesamtabchlusses zur Einsichtnahme verfügbar zu halten und nicht nur an wenigen Tagen auszulegen. Insgesamt gesehen steht den Bürgerinnen und Bürgern der Jahresabschluss damit in einem Zeitraum zu Verfügung, in dem das weitere haushaltswirtschaftliche Handeln der gemeindlichen Verwaltung auf dem erstellten Gesamtabchluss aufbaut. Mit der öffentlichen Bereitstellung und dem Einsichtsrecht in diese „Basis“ für das künftige gemeindliche Handeln wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch das gesamte gemeindliche Haushaltsverfahren zieht.

2. Zu Absatz 2 (Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss):

2.1 Zu Satz 1 (Der Konsolidierungskreises):

2.1.1 Betriebe des Konsolidierungskreises

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form (gemeindliche Betriebe) zu einem Gesamtabchluss zu konsolidieren. Mit dieser Vorschrift soll u.a. erreicht werden, dass die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe so dargestellt wird, als ob es sich um eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit handelt (Einheitstheorie) und der Gesamtabchluss ein aus den Jahresabschlüssen der einbezogenen Betriebe abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist. Zweifelsfragen bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses sind daher unter Beachtung dieser Generalnorm zu lösen.

In dieser Vorschrift ist in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch (§ 294) bestimmt worden, welche gemeindlichen Betriebe mit ihren Jahresabschlüssen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden. Unter dem

Begriff „Verselbstständigte Aufgabenbereiche“ sind in diesem Zusammenhang organisatorisch abgegrenzte gemeindliche Aufgaben, die nicht in der Kernverwaltung der Gemeinde, sondern in öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich ausgestalteten Betrieben erledigt werden zu verstehen.

Der Konsolidierungskreis wird zudem bei Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts vergleichbar dem Handelsrecht abgegrenzt. Derartige Unternehmen und Einrichtungen sind in den Gesamtabchluss nur einzubeziehen, wenn sie unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen oder die Gemeinde auf sie einen beherrschenden Einfluss hat. Daraus folgt, dass die verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Dies ist als gegeben anzusehen bei

- verselbstständigten Aufgabenbereiche, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,
- rechtlich selbstständigen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
- Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden,
- Zweckverbänden,
- rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, so dass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht.

Zu beachten ist, dass der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss in Zukunft Veränderungen unterliegen kann, z.B. wenn durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, so dass dieser dann aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer Betriebe durch die Gemeinde verändert sich der Konsolidierungskreis zu dem Zeitpunkt, zu dem die neuen Betriebe darin aufgenommen werden müssen. Der Konsolidierungskreis ist daher zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen.

2.1.2 Sparkassen nicht im Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss

2.1.2.1 Keine Einbeziehung von Sparkassen in den Gesamtabchluss

Eine Besonderheit bei den Wirtschaftsunternehmen der Gemeinde stellen die Sparkassen in der Trägerschaft der Gemeinden dar. Der Landesgesetzgeber hat durch § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW entschieden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht im Jahresabschluss der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008). Wegen dieses gesetzlichen Verbotes sind die Sparkassen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Auch wenn die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 SpkG NRW) und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten sind, lässt es das o.a. gesetzliche Verbot nicht zu, eine Sparkasse in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss aufzunehmen. Bereits in der Begründung zum NKFG vom 16.11.2004 ist der Wille des Landesgesetzgebers zum Ausdruck gebracht worden, Sparkassen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Die damalige Willensbekundung des Gesetzgebers folgte einer Entscheidung der Länder.

2.1.2.2 Keine Einbeziehung von Beteiligungen der Sparkassen in den Gesamtabchluss

Die gemeindlichen Sparkassen besitzen vielfach Unternehmen und weitere Beteiligungen. Die Festlegung des Gesetzgebers, die Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen, umfasst in seinem Sinne nicht durch nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“, sondern auch die Unternehmen und Beteiligungen sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse der Sparkasse. Unter Berücksichtigung dieser Verhältnisse und der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist die Festlegung entstanden, nicht nur die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen, sondern die gesamte „Gruppe“ Sparkasse, d.h. die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe.

Soweit jedoch die Gemeinde selbst unmittelbar oder mittelbar über eine andere gemeindliche Organisationseinheit an einer Organisationseinheit der Sparkasse beteiligt ist, ist dieser gemeindliche Anteil gleichwohl unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Diese Festlegung entspricht dem Willen des Landesgesetzgebers, die gemeindlichen Sparkassen nicht in den Gesamtabschluss der Gemeinden einzubeziehen, der ausdrücklich in der Begründung zum NKFG bekundet ist.

2.1.2.3 Sparkassenzweckverbände und Gesamtabschluss

Aus der Nichteinbeziehung der Sparkassen in den Gesamtabschluss ist nicht der Schluss zu ziehen, dass auf die Einbeziehung der Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband in den Gesamtabschluss verzichtet werden darf. Die Zweckverbände, zu denen auch Sparkassenzweckverbände gehören, stellen eine öffentlich-rechtliche Organisationsform dar, deren Wert je nach Einfluss der Mitglieder wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung im Gesamtabschluss zu konsolidieren ist. Wie bei allen wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinden ist für die Einbeziehung nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Ob und in welcher Form ein Sparkassenzweckverband in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist, hängt von der örtlichen wirtschaftlichen Bedeutung der gemeindlichen Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband ab.

2.1.3 Keine befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses

In den Gesamtabschluss der Gemeinde sind nicht nur die öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde einzubeziehen, sondern auch die gemeindlichen Betriebe, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches ein Mutterunternehmen sind und mit ihren Tochterunternehmen zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 290 HGB verpflichtet sind. Auch wenn die Gemeinde zur „Konzernrechnungslegung“ nach den einschlägigen handelsrechtlichen Vorschriften verpflichtet ist, tritt dadurch für ihre Betriebe, die Tochterunternehmen im Sinne der handelsrechtlichen Vorschriften sind, keine befreiende Wirkung nach § 291 Abs. 1 S. 1 HGB ein.

Eine solche befreiende Wirkung tritt zwar generell unabhängig von der Rechtsform und der Größe des Mutterunternehmens nach dem Handelsrecht ein. Es besteht dafür aber die Bedingung, dass es sich bei demjenigen, der eine befreiende Wirkung durch seine Konzernrechnungslegung auslöst, um ein Unternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handeln muss und dieses Unternehmen zur Konzernrechnungslegung nach dem Handelsrecht verpflichtet ist. Als Mutterunternehmen, die einen befreienden Konzernabschluss erstellen können, scheiden daher die Gemeinden, aber auch Bund und Länder, sowie Privatpersonen aus. Dadurch wird z.B. auch eine Prüfung über das Vorliegen von Befreiungsvoraussetzungen nach den handelsrechtlichen Vorschriften entbehrlich.

2.2 Zu Satz 1 (Einbeziehung der Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres):

2.2.1 Allgemeines

Die Gemeinde hat ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zum gemeindlichen Gesamtabschluss zu konsolidieren und diesen in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Dabei wurde berücksichtigt, dass nach § 78 Abs. 4 GO NRW für das gemeindliche Haushaltsjahr das Kalenderjahr das Geschäftsjahr darstellt. Besteht bei einzelnen Betrieben ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr, weil z.B. die betrieblichen Bedürfnisse dies erfordern, stellt das kein Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den Gesamtabschluss dar.

2.2.2 Aufstellung eines Zwischenabschlusses

Auch die Betriebe der Gemeinde, bei denen der Jahresabschluss um mehr als drei Monate vor dem o.a. Abschlussstichtag liegt, müssen grundsätzlich in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Von

diesen kann ein Zwischenabschluss verlangt werden, der auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses und auf den Zeitraum des Gesamtabchlusses abgestellt ist, um den notwendigen Abrechnungszeitraum zu schaffen. An die Zwischenabschlüsse sind die gleichen Qualitäts- und Quantitätsanforderungen zu stellen, wie an die originären Jahresabschlüsse, auch wenn diese vereinfacht auf den jeweiligen tatsächlichen Jahresabschluss aufgebaut werden, so dass der jeweilige Zwischenabschluss ordnungsgemäß aus den Büchern und sonstigen Unterlagen des betreffenden gemeindlichen Betriebes zu entwickeln ist.

Unter Berücksichtigung des Hauptzweckes des Gesamtabchlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, sowie des Grundsatzes der Wesentlichkeit muss die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabchluss örtlich eingeschätzt und darüber entschieden werden. Besteht das Ergebnis der örtlichen Abwägung darin, dass ein Betrieb nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen ist, müssen die Vorgänge von besonderer Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde, die zwischen dem Abschlussstichtag des gemeindlichen Betriebes und dem des Gesamtabchlusses eingetreten sind, in der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung berücksichtigt oder im Gesamtanhang angegeben werden.

2.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 88 und § 91 Abs. 2 GO NRW):

Für den Gesamtabchluss der Gemeinde sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den Jahresabschluss gelten, da dieser nicht zusätzliche oder besondere Regelungen erfordert. Die Vorschrift über den Gesamtabchluss enthält daher die dafür notwendige Verweisung, soweit die Vorschriften der Gemeindeordnung betroffen sind. Dazu gehört, dass in Absatz 2 ausdrücklich bestimmt wird, dass auf den Gesamtabchluss, soweit seine Eigenart keine Abweichung erfordert, die § 88 und § 91 Abs. 2 GO NRW entsprechend anzuwenden sind. Damit sollen die Regelungen über die Bildung von Rückstellungen (Vgl. § 88 GO NRW) und die Vorschriften über die Vermögensbewertung (vgl. § 91 Abs. 2 GO NRW) zur Anwendung kommen.

3. Zu Absatz 3 (Keine Einbeziehung von Betrieben bei untergeordneter Bedeutung):

3.1 Zu Satz 1 (Verzicht auf die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben):

3.1.1 Allgemeines

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 296 HGB) ist bestimmt worden, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche als gemeindliche Betriebe nach Absatz 2, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, - wie bei einem handelsrechtlichen Konzern - nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Die Vorschrift enthält keine Definition des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“. Außerdem sind allgemeine Kriterien dafür problematisch, weil die untergeordnete Bedeutung auch von den örtlichen Verhältnissen in der Gemeinde abhängig ist.

3.1.2 Begriff „Untergeordnete Bedeutung“

3.1.2.1 Allgemeines

Bei der Prüfung, ob ein gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen ist, ist dessen Bedeutung für die Gemeinde zu berücksichtigen. Eine Abgrenzung ist deshalb mit Hilfe des Begriffes „Untergeordnete Bedeutung“ aus Sicht des Gesamtabchlusses der Gemeinde vorzunehmen. Dabei gilt z.B., dass eine untergeordnete Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes nicht bereits dann gegeben ist, wenn von der Gemeinde nur ein geringer Anteil an einem solchen Betrieb gehalten wird. Die Beteiligungsgröße kann lediglich einen ersten Einstieg in die Prüfung bieten, welche Bedeutung dem Betrieb tatsächlich in Bezug auf den Gesamtabchluss der Gemeinde zukommt. Ein geringer Beteiligungsumfang kann z.B. zur Folge haben, dass die Durchsetzung der Geschäftspolitik der Gemeinde in einem solchen Betrieb nicht mehr möglich ist und ein

„Control“-Verhältnis nicht mehr ausgeübt werden kann. Grundsätzlich sind an den Verzicht der Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss der Gemeinde strenge Anforderungen zu stellen.

3.1.2.2 Beurteilung der untergeordneten Bedeutung eines gemeindlichen Betriebes

Die Beurteilung der untergeordneten Bedeutung ist auf den einzelnen gemeindlichen Betrieb und auf das Gesamtbild aller Umstände und nicht auf die starren Zahlen des jeweiligen Beteiligungsverhältnisses abzustellen. Die Bedeutung eines einzelnen Betriebes kann nur im Zusammenhang mit der gesamten Geschäftstätigkeit der Gemeinde als „Konzern“ bewertet werden. Daher darf die untergeordnete Bedeutung eines Betriebes nicht allein über das Verhältnis der betreffenden Bilanzsummen beurteilt werden, sondern muss im Einzelnen an der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des zu beurteilenden gemeindlichen Betriebes gemessen werden. Für diese getrennte Betrachtung können als Messgrößen genutzt werden:

- Für den Vermögensstand das Verhältnis zwischen dem Anlagevermögen des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde,
- für den Schuldenstand das Verhältnis zwischen den Verbindlichkeiten des Betriebes in seiner Abschlussbilanz und der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde,
- für die Ertragslage die Summe der ordentlichen Erträge in der „Ergebnisrechnung“ (GuV) im Verhältnis zur Summe der ordentlichen Erträge in der Gesamtergebnisrechnung, die Summe der Personalaufwendungen in der „Ergebnisrechnung“ (GuV) im Verhältnis zur Summe der Personalaufwendungen in der Gesamtergebnisrechnung sowie die Summe der Abschreibungen in der „Ergebnisrechnung“ (GuV) im Verhältnis zur Summe der Abschreibungen in der Gesamtergebnisrechnung,
- für die Finanzlage den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit, den Cashflow aus der Investitionstätigkeit sowie den Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit.

Ergänzend können für die Beurteilung auch weitere Vergleichsgrößen und Kennzahlen als quantitative und qualitative Messgrößen herangezogen werden. Die zu ermittelnden Verhältniszahlen sollten sich im Bereich zwischen 0 bis 3 % der Gesamtbilanzsumme der Gemeinde bewegen, um vom Grundsatz her, von einer untergeordneten Bedeutung ausgehen zu können.

Bei der Beurteilung der untergeordneten Bedeutung ist auch der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, nach dem eine Information im gemeindlichen Gesamtabschluss wesentlich ist, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung wirtschaftliche Entscheidungen beeinflusst werden können. Unter Betrachtung der örtlichen Verhältnisse im Einzelfall ist bei auftretenden Abweichungen von den o.a. Messgrößen die Einbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss vorzunehmen, wenn nicht andere gewichtige Gründe dagegen stehen.

3.1.2.3 Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer gemeindlicher Betriebe

Ist für mehrere gemeindliche Betriebe zweifelhaft, ob sie für die Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, ist die Frage nicht einzeln für jeden Betrieb, sondern für alle betroffenen Betriebe gemeinsam zu beantworten. Ein einzelner Betrieb kann für sich genommen von untergeordneter Bedeutung sein, eine Vielzahl davon kann aber in ihrer Gesamtheit durchaus Bedeutung für den Gesamtabschluss der Gemeinde haben. Bei der Entscheidung über die untergeordnete Bedeutung von Betrieben darf zudem das Informationsinteresse der Adressaten des Gesamtabschlusses nicht außer Betracht bleiben. Die untergeordnete Bedeutung mehrerer gemeindlicher Betriebe darf auch in diesen Fällen nicht allein an der Bilanzsumme gemessen werden. Vielfach dürfte es auch sachgerecht sein, die durch die Betriebe zu erbringenden Beiträge für die gemeindliche Aufgabenerfüllung zu berücksichtigen.

3.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflichten im Gesamtanhang):

Um die Abgrenzung der Betriebe von untergeordneter Bedeutung nachvollziehbar zu machen, ist in der Vorschrift bestimmt worden, dass dies im Anhang darzustellen ist. Dies ist eine wichtige Angabe, die für die Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, notwendig ist, damit das abzugebende Bild nicht beeinträchtigt wird. In welcher Art und in welchem Umfang örtlich darüber zu informieren ist,

muss unter Berücksichtigung der gegebenen örtlichen Verhältnisse abgewogen und von der Gemeinde eigenverantwortlich festgelegt werden.

Ob die Voraussetzungen für eine Nichteinbeziehung eines gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss sachlich gegeben sind, muss von der Gemeinde unter Beachtung der einschlägigen gemeinderechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden. Der Überblick über alle Betriebe der Gemeinde ist im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW darzustellen und zu erläutern, unabhängig davon, ob sie in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Die Erläuterungen im Gesamtanhang zu den getroffenen Entscheidungen über die untergeordnete Bedeutung von einzelnen gemeindlichen Betrieben müssen auf das Informationsinteresse der Adressaten des Gesamtabschlusses abgestellt sein.

4. Zu Absatz 4 (Angabe der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht):

4.1 Allgemeines

Die Vorschrift ist dem § 285 (Nummer 10) HGB nachgebildet. Sie dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Gesamtabschluss hervorzuheben. Zu jedem Gesamtabschluss sind am Schluss des Gesamtlageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreis gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z.B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z.B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen als berechnigte Teilnehmer der Hauptversammlung (Aktionäre) wird nur durch das Innehaben von Aktien des betreffenden Unternehmens und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Gesamtlagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

4.2 Auskünfte der Mitglieder des Rates nach § 43 GO NRW

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Abs. 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

5. Zu Absatz 5 (Aufstellung des Gesamtabchlusses):

5.1 Zu Satz 1 (Aufstellungsfrist):

Nach der Vorschrift ist der Gesamtabchluss innerhalb der ersten neun Monate nach dem Abschlussstichtag (31. Dezember) aufzustellen. Er baut auf dem Jahresabschluss der Gemeinde und den Jahresabschlüssen der in den Gesamtabchluss einzubeziehenden verselbstständigten Aufgabenbereiche (kommunale Betriebe) auf. Die Fristbestimmung in dieser Vorschrift berücksichtigt, dass nur festgestellte Jahresabschlüsse in den Gesamtabchluss einbezogen werden dürfen. Zur Fristwahrung müssen der Gemeinde die notwendigen Unterlagen und Informationen rechtzeitig vorliegen müssen. Auch ist es zulässig, bereits während der Aufstellungsphase die Prüfung des gemeindlichen Gesamtabchluss einzuleiten.

5.2 Zu Satz 2 (Verweis auf § 95 Abs. 3 NRW):

5.2.1 Aufstellung des Gesamtabchlusses durch den Kämmerer

Es ist als sachgerecht bewertet und bestimmt worden, für die Aufstellung des Gesamtabchlusses die Vorschriften über die Aufstellung des Jahresabschlusses der Gemeinde entsprechend anzuwenden. Die Verweisung in dieser Vorschrift soll dies sicher stellen.

Bei einer entsprechenden Anwendung des § 95 Abs. 3 GO NRW wird der Entwurf des Gesamtabchlusses vom Kämmerer aufgestellt. Er hat bei der Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses die Generalnorm in Absatz 6 zu beachten, nach der der Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermitteln muss. Auch die Beachtung des Vollständigkeitsgebots, dass der Entwurf des Gesamtabchlusses als vorgesehene Bestandteile und Anlagen umfassen muss, gehört dazu. Den Entwurf des Gesamtabchlusses soll vom Kämmerer unterzeichnet werden. Er bringt damit zum Ausdruck, dass der von ihm aufgestellte Entwurf aus seiner Finanzverantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht. Nach der Fertigstellung des Entwurfs des Gesamtabchlusses hat der Kämmerer diesem dem Bürgermeister zur Bestätigung vorzulegen.

5.2.2 Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabchlusses durch den Bürgermeister

Der Bürgermeister hat den vom Kämmerer aufgestellten und ihm vorgelegten Entwurf des Gesamtabchlusses zu bestätigen. Für diese Bestätigung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. Der Bürgermeister hat im Rahmen seiner Tätigkeit das Recht, von dem ihm vom vorgelegten Entwurf abzuweichen. Seine Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabchlusses umfasst einerseits, dass der Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Andererseits beinhaltet die Bestätigung auch eine Vollständigkeitserklärung, dass der Entwurf des Gesamtabchlusses alle Bestandteile und Anlagen enthält, die dafür vorgeschrieben bzw. notwendig sind, damit der Gesamtabchluss seine Aufgabe erfüllen kann. Der Bürgermeister hat bei der Erteilung seiner Bestätigung darauf zu achten, dass er den von ihm bestätigten Entwurf

innerhalb von neun Monaten nach dem Abschlussstichtag dem Rat zur Bestätigung zuzuleiten hat. Die Bestätigung durch den Bürgermeister wird dadurch deutlich, dass der Bürgermeister den Entwurf zu unterzeichnen hat. Er erfüllt damit eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung und bringt damit zum Ausdruck, dass der Entwurf aus seiner Verantwortung heraus richtig und vollständig ist, sofern er dazu keine besonderen Einschränkungen macht.

6. Zu Absatz 6 (Prüfung des Gesamtabchlusses):

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 322 HGB) ist der Inhalt der Prüfung sowie die Darstellung des Ergebnisses der Prüfung in dieser Vorschrift bestimmt worden. Es ist unter Bezugnahme auf den Prüfungsgegenstand klargestellt worden, dass in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammengefasst und beurteilt wird, ob der Gesamtabchluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt. Durch diese Zielbestimmung bekommt die Prüfung des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion. Die Verweisung in Satz 4 auf § 101 Abs. 2 - 8 GO NRW stellt zudem klar, dass die Regelungen über die Prüfung des Jahresabschlusses auf den Gesamtabchluss entsprechend anzuwenden sind. Von der Möglichkeit der Stellungnahme des Bürgermeisters (vgl. § 101 Abs. 2 GO NRW) über die Beurteilung des Prüfungsergebnisses mit Bestätigungsvermerk (vgl. § 101 Abs. 3 - 5 GO NRW) sowie des Lageberichtes und der Chancen und Risiken der Gemeinde (vgl. § 101 Abs. 6 GO NRW) bis zur Festlegung, dass sich der Rechnungsprüfungsausschuss zur Durchführung der Prüfung der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen soll, soll eine entsprechende Anwendung der Prüfungshandlungen bestehen.

Über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk in seinen unterschiedlichen Formen oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk kann z.B. folgende Fassung haben:

Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss
<p style="text-align: center;"><u>Bestätigungsvermerk des Prüfers</u></p> <p>Der Gesamtabchluss für das Haushaltsjahr ..., bestehend aus Gesamtergebnisrechnung, Gesamtbilanz und Gesamtanhang, wurde unter Einbeziehung des Gesamtlageberichts nach § 116 Abs. 6 i.V.m. § 103 Abs. 5 und 6 GO NRW geprüft. In die Prüfung sind die sie ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen einbezogen worden. Sie wurde so geplant und durchgeführt, dass Unrichtigkeiten und Verstöße, die sich auf die Darstellung des durch den Gesamtabchluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und durch den Gesamtlagebericht vermittelten Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage wesentlich auswirken, mit hinreichender Sicherheit erkannt werden konnten. Bei der Festlegung der Prüfungshandlungen sind die Kenntnisse über die Tätigkeit und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche sowie die Erwartungen über mögliche Fehler berücksichtigt worden. Im Rahmen der Prüfung wurden die Nachweise für die Angaben im Gesamtabchluss und Gesamtlagebericht überwiegend auf der Basis von Stichproben beurteilt. Die Prüfung umfasst die Beurteilung der Jahresabschlüsse der in den Gesamtabchluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche, der Abgrenzung des Konsolidierungskreises, der angewandten Bilanzierungs- und Konsolidierungsgrundsätze und der wesentlichen Einschätzungen des Bürgermeisters der Gemeinde sowie die Würdigung der Gesamtdarstellung des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichts.</p> <p style="text-align: center;">Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</p> <p>Nach den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen entspricht der Gesamtabchluss den gesetzlichen Vorschriften und den ergänzenden Bestimmungen der Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen. Er vermittelt unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde. Der Gesamtlagebericht steht in Einklang mit dem Gesamtabchluss, vermittelt insgesamt ein zutreffendes Bild von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche und stellt die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung zutreffend dar.</p>

Abbildung 40 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss“

Ein solcher Bestätigungsvermerk ist durch den Prüfer, die örtliche Rechnungsprüfung sowie durch den Vorsitzenden des Rechnungsprüfungsausschusses mit Angabe des Ortes und des Datums zu unterzeichnen, jedoch abhängig davon, in welchem Umfang von ihnen Prüfungsaufgaben erledigt wurden. Er ist dementsprechend zu formulieren.

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

7. Zu Absatz 7 (Keine nochmalige Prüfung der Einzelabschlüsse):

Die Vorschrift stellt entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften klar, dass geprüfte Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht noch einmal im Rahmen des Gesamtabchlusses zu prüfen sind. Damit werden Doppelprüfungen eines Jahresabschlusses der verselbstständigten Aufgabenbereiche vermieden. Gleichwohl ist es erforderlich, dass für den Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses die einzelnen Jahresabschlussprüfungen nachvollziehbar und akzeptabel sein müssen, so dass von ihm in geeigneter Weise eine Überprüfung vorzunehmen ist. Diese Überprüfung ist Teil der Prüfungstätigkeit des Abschlussprüfers des Gesamtabchlusses und sie ist zu dokumentieren. Der Abschlussprüfer hat in diesen Fällen die Möglichkeit, die Arbeiten eines anderen Prüfers eigenverantwortlich und aus seiner Sicht als Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses zu verwerten. In welchem Ausmaß und mit welcher Gewichtung eine Verwertung vorgenommen wird, hängt u.a. auch davon, ob und wie die geprüfte gemeindliche Organisationseinheit in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen wird. Daher ist auch die Dokumentation der Überprüfung durch den Abschlussprüfer des Gesamtabchlusses von Bedeutung, zumal dieser Prüfer volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss trägt.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 117 Beteiligungsbericht

(1) ¹Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des Gesamtabchlusses angehören, zu erläutern ist. ²Dieser Bericht ist jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben und dem Gesamtabchluss beizufügen.

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

Erläuterungen zu § 117:

I. Allgemeines

Auf Grund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen die Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabchluss auf die einzelnen verselbstständigten Aufgabenbereiche (gemeindliche Betriebe) lenken. Daher muss er aus „Konzernsicht“ der Gemeinde wichtige Angaben über alle Betriebe der Gemeinde umfassen, unabhängig davon, ob diese in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Dazu dürfte es nicht ausreichend sein, lediglich in tabellarischer Form die Ziele der gemeindlichen Betriebe, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, die Beteiligungsverhältnisse, die Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen, die Leistungen der Beteiligungen, die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen u.a. anzugeben und zu erläutern.

Der Beteiligungsbericht soll aber auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen. Dies erfordert eine aufgabenbezogene Darstellung und Gliederung im Beteiligungsbericht, mindestens anhand der für die Kernverwaltung verbindlichen Produktbereiche (vgl. § 4 GemHVO NRW). Damit würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe außerhalb der Kernverwaltung erreicht, unabhängig davon, von welchen Betrieben die einzelnen Aufgaben erledigt werden. Entsprechend gegliederte Informationen erlauben eine bessere Einschätzung und differenzierte Beurteilung der gesamten wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie ihrer Chancen und Risiken, bezogen auf die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung in den einzelnen gemeindlichen Aufgaben- (Produkt-) bereichen. Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen, der zum Stichtag des Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW aufzustellen ist. Diese Ergänzungen sollten dann dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde zu fördern.

Der erste Beteiligungsbericht in neuer Form ist spätestens zum Stichtag 31.12.2010 aufzustellen, wenn die Gemeinden dafür keinen früheren Termin wählen (vgl. § 3 NKFG; Art. 1 des NKFG vom 16.11.2004). Wird ein früherer Termin bestimmt, ist der Beteiligungsbericht dem Jahresabschluss beizufügen. Wenn von der Gemeinde künftig kein Gesamtabchluss zu erstellen ist, soll der Beteiligungsbericht dem jeweiligen Jahresabschluss der Gemeinde beigelegt werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur Erstellung eines Beteiligungsberichtes):

Die bisherige Vorschrift über die Erstellung eines Beteiligungsberichtes ist angepasst und dem Gesamtabchluss zugeordnet worden. Dadurch wird die Gesamtübersicht über die Betriebe der Gemeinde hergestellt und die Informationslücke zum Gesamtlagebericht geschlossen. Zum Beteiligungsbericht sollen die Gemeinden deshalb auch ihre Beteiligungsstruktur aufzeigen. Die nachfolgende Abbildung zeigt beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt auf (Quelle: Organigramm der Stadt Münster).

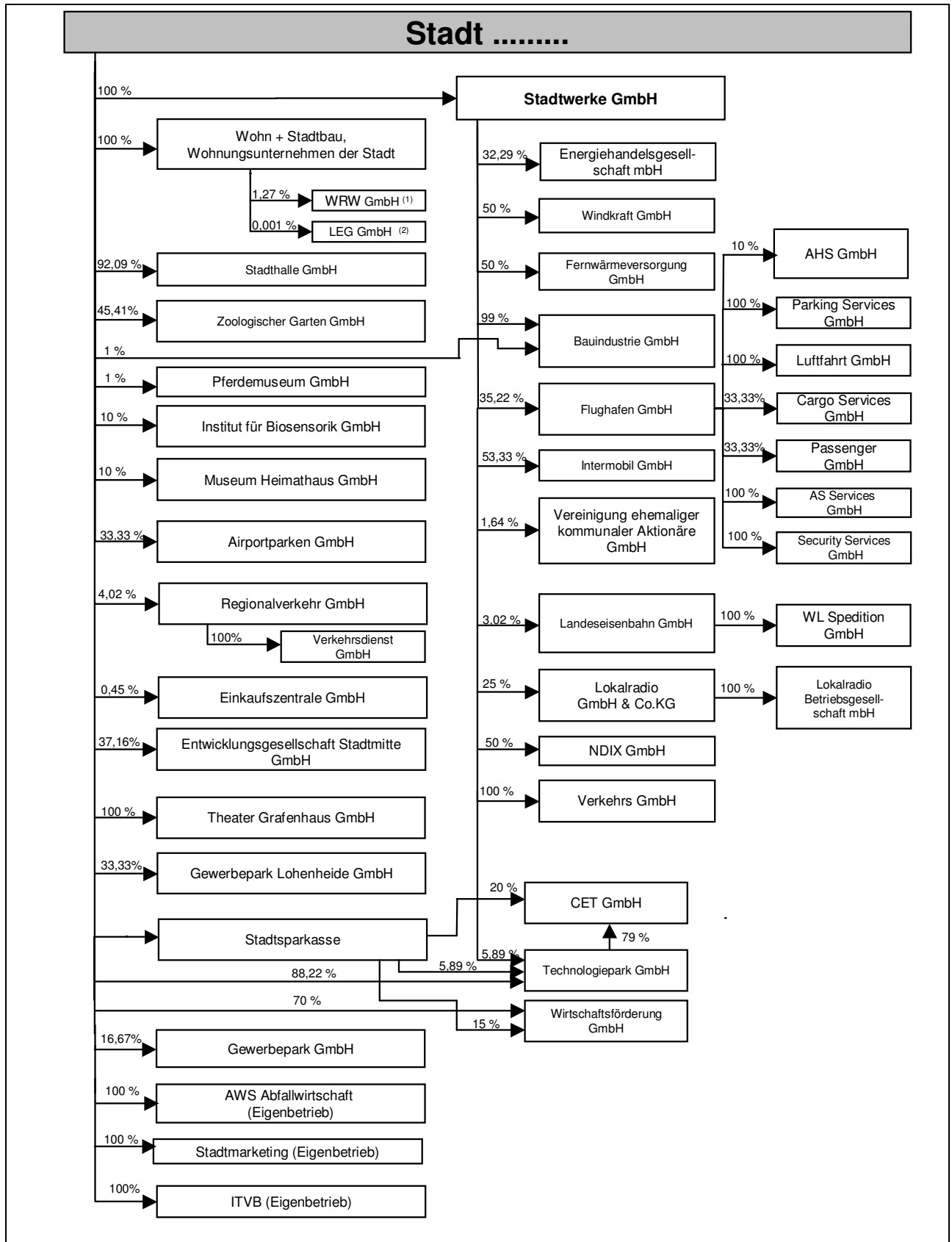


Abbildung 41 „Beispiel für eine Darstellung einer städtischen Beteiligungsstruktur“

Die o.a. beispielhafte Übersicht wäre noch um die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher zu ergänzen, denn die örtliche Übersicht, die dem Teilungsbericht beizufügen wäre, muss alle Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form aufzeigen. Aus einer solchen gesamten Übersicht lässt sich ein Auszug für den Gesamtabschluss erstellen, mit dem ein Überblick über die in die Konsolidierung einbezogenen Betriebe der Gemeinde gegeben werden kann.

In einem Teilungsbericht steht daher die Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes und nicht die Gesamtlage der Gemeinde im Blickpunkt. Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Teilungsbericht bestimmte Informationen, z.B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der gemeindlichen Betriebe enthalten. Er darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, dass jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der Aufgabenerledigung erfordert, dass der Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse sichert und die Entwicklung transparent macht. Daher ist der Teilungsbericht jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben. Auch ist zu berücksichtigen, dass die betriebliche Struktur der Gemeinde in Zukunft Veränderungen unterliegen kann, z.B. wenn durch eine Veräußerung ein Betrieb von der Gemeinde aufgegeben wird, der dann ggf. auch aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer Betriebe verändert sich die Teilungsstruktur und ggf. der Konsolidierungskreis, wenn die neuen Betriebe darin aufgenommen werden müssen. Die gemeindliche Teilungsstruktur ist daher in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen.

2. Zu Absatz 2 (Veröffentlichung des Teilungsberichtes):

Die bisherige Vorschrift über die Informationspflichten der Gemeinde gegenüber dem Rat und den Einwohnern ist übernommen und wegen ihrer Bedeutung in einem eigenen Absatz verankert worden. Auch in der Übergangszeit zum neuen Haushaltsrecht muss die Gemeinde ihren Informationspflichten gegenüber dem Rat und den Einwohnern nachkommen. Daher sind die Gemeinden verpflichtet, in dieser Zeit mindestens einen Teilungsbericht nach der bisherigen Vorschrift zu erstellen. Diese gesetzliche Vorgabe schränkt den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden nicht ein.

Mit dem neuen Teilungsbericht werden den Adressaten verlässliche und geeignete Informationen zur Verfügung gestellt, die die Chancen und Risiken der Gemeinde insgesamt transparent machen und einen Einblick über die im Gesamtabschluss darzustellende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage hinaus ermöglichen. Der Teilungsbericht ist daher in einen Gesamtzusammenhang mit dem Gesamtabschluss gestellt worden. Der Teilungsbericht muss deshalb auch für eine Unterrichtung des Rates und der Bürgerinnen und Bürger geeignet sein. Es soll erreicht werden, dass diese bürgerfreundlich und bürgernah über die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung des vergangenen Jahres informiert werden. Aus diesem Grund soll der Teilungsbericht mit dem Gesamtabschluss zur Einsichtnahme verfügbar gehalten werden. Damit wird dem Grundsatz der Öffentlichkeit Rechnung getragen, der sich durch die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde zieht. Die Bekanntmachung des Gesamtabschlusses erfüllt als Information an die Bürgerinnen und Bürger aber nur ihren Zweck, wenn die Interessenten ausreichende Informationsmöglichkeiten geboten werden. Dabei bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie in herkömmlicher Weise ein Druckwerk auslegt, den Teilungsbericht im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

Hinweis: Die weiteren Vorgaben für den Teilungsbericht sowie die Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinden werden zu § 52 GemHVO NRW erläutert.



§ 118 Vorlage- und Auskunftspflichten

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

Erläuterungen zu § 118:

1. Allgemeines

Auf der Grundlage, dass der Gesamtabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen Betriebe so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren gemeindlichen Betrieben eine Einheit wäre, ist es für die Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses zwingend erforderlich, auch die dafür notwendigen Informationen und Unterlagen von den beteiligten Betrieben zu erhalten. Dabei werden an den Gesamtabschluss nach dem Grundsatz der gemeindlichen Einheit keine höheren Anforderungen gestellt, als an den jeweiligen Einzelabschluss eines gemeindlichen Betriebes.

Außerdem baut diese Vorschrift auf der Vorschrift des § 113 GO NRW auf, die zur Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen die erforderlichen Vorgaben trifft, um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen. In diesem Sinne müssen bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen die Interessen der Gemeinde in ausreichendem Maße verfolgt werden. Darüber hinaus haben die Vertreter der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen den Rat über alle Angelegenheiten von besonderer Bedeutung frühzeitig zu unterrichten. Dies soll die Anbindung der Unternehmen und Einrichtungen an die Gemeinde verbessern, soweit dies nicht unternehmensrechtlich eingeschränkt ist.

2. Verpflichtungen der Gemeinde

Mit dieser Vorschrift wird die Gemeinde verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den gemeindlichen Betrieben alle notwendigen Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt werden, die für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind. Sie soll der ordnungsgemäßen Durchführung dienen und die Aufstellung des Gesamtabschlusses sichern.

Die landesrechtliche Regelung lässt die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt. Dies bedingt auch bei dieser Vorschrift, dass die Gemeinde durch die Landesregelung kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Betriebe hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften etwas anderes beinhalten. Sie muss sich aber bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen für ihre gemeindlichen Betriebe auch ihre Informationsrechte sichern. Diese Verpflichtung der Gemeinde gewährleistet, dass die für den Gesamtabschluss benötigten Informationen tatsächlich der Gemeinde von ihren Betrieben zur Verfügung gestellt werden.

3. Weitere Erfordernisse

Um die Aufstellung des Gesamtabschlusses zu erleichtern und um ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu erreichen, muss gewährleistet werden, dass

- die Jahresabschlüsse der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe auf den Stichtag des Gesamtabschlusses aufgestellt werden, denn nach § 116 Abs. 1 GO NRW hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss nach § 95 GO NRW und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form zum gemeindlichen Gesamtabschluss zu konsolidieren und diesen in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember aufzustellen. Dabei wur-

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 118 GO NRW

de berücksichtigt, dass nach § 78 Abs. 4 GO NRW für das gemeindliche Haushaltsjahr das Kalenderjahr das Geschäftsjahr darstellt. Besteht bei einzelnen Betrieben ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr, weil z.B. die betrieblichen Bedürfnisse dies erfordern, stellt das kein Hindernis für die Einbeziehung des betreffenden Betriebes in den gemeindlichen Gesamtabschluss dar.

- ein Zwischenabschluss auf Stichtag des Gesamtabschlusses gestellt wird, wenn der der Abschlussstichtag eines gemeindlichen Betriebes um mehr als drei Monate vor dem Stichtag des Gesamtabschlusses liegt, denn auch die gemeindlichen Betriebe, bei denen der Jahresabschluss um mehr als drei Monate vor dem o.a. Abschlussstichtag liegt, müssen grundsätzlich in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogen werden. Von diesen Betrieben kann ein Zwischenabschluss verlangt werden, der auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses und auf den Zeitraum des Gesamtabschlusses abgestellt ist, um den notwendigen Abrechnungszeitraum zu schaffen. An die Zwischenabschlüsse sind die gleichen Qualitäts- und Quantitätsanforderungen zu stellen, wie an die originären Jahresabschlüsse der betreffenden Betriebe, auch wenn vereinfacht auf den jeweiligen tatsächlichen Jahresabschluss aufgebaut wird, so dass der Zwischenabschluss ordnungsgemäß aus den Büchern und sonstigen Unterlagen des betreffenden Betriebes zu entwickeln ist.

Diese und weitere Vorgaben sind sachgerecht im Sinne des benötigten Gesamtüberblicks über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde einschließlich ihrer gemeindlichen Betriebe.



Frei für eigene Notizen:



Die Gemeindehaushaltsverordnung

1. Die Neufassung der Gemeindehaushaltsverordnung

Die neuen Regelungen der Gemeindehaushaltsverordnung orientieren sich an den bisherigen Regelungen für die Haushaltsplanung und den Haushaltsvollzug sowie an den kaufmännischen Standards des Handelsgesetzbuches, soweit nicht kommunale Besonderheiten Abweichungen davon erforderlich machen. In diesem neuen Rechnungswesen der Gemeinden sind die kaufmännischen Erfolgsgrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ der zentrale Rechnungsstoff. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument im gemeindlichen Haushaltsrecht. Der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen werden im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung durch Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abgebildet, die ausgeglichen sein müssen, damit die Aufgabenerledigung dauerhaft gesichert ist. Die Ein- und Auszahlungen, bei denen auch künftig zwischen „laufenden“ Ausgaben und Investitionsausgaben unterschieden wird, sowie der erforderliche Kreditbedarf werden im Finanzplan und in der Finanzrechnung ausgewiesen. Sie geben Auskunft über die Eigenfinanzierungsfähigkeit der Gemeinde und sind neben dem Ergebnisplan und der Ergebnisrechnung sowie der Bilanz eine unverzichtbare Informationsquelle zur Beurteilung der finanziellen Situation der Gemeinde.

Die im neuen Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Gleichwohl darf die Gemeinde ihren Haushaltsplan auf Grund örtlicher Bedürfnisse auch nach anderen Gliederungskriterien untergliedern. Die Gestaltungsfreiheit ermöglicht die Abbildung von Budgets nach organisatorischen Gesichtspunkten ebenso wie die freie Auswahl von Produktgruppen und Produkten angepasst an die Anforderungen der örtlichen Aufgabenerledigung. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung auch die entsprechend gefassten Bewirtschaftungsregeln.

2. Die Gliederung der haushaltsrechtlichen Vorschriften

Die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung folgt im Aufbau denjenigen, die heute in allen Ländern den Gemeindehaushaltsverordnungen zu Grunde gelegt werden.

Erster Abschnitt Haushaltsplan

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

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

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

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

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

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

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

Fünfter Abschnitt Vermögens und Schulden

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

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

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

Siebter Abschnitt Gesamtabschluss

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

**Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Er-
öffnungsbilanz**

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

Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

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

Die neuen haushaltsrechtlichen Regelungen werden nachfolgend, gegliedert nach den Abschnitten der Gemeindehaushaltsverordnung, näher erläutert.

Erster Abschnitt Haushaltsplan

1. Allgemeines

Im ersten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden ausgehend von der Vorschrift des § 79 GO NRW „Haushaltsplan“ die Inhalte des gemeindlichen Haushaltsplans sowie seine Gestaltung und seine Anlagen näher bestimmt. Die Ausgestaltung des Ergebnisplans und des Finanzplans sowie der Teilpläne, aber auch der Stellenplan und ein Haushaltsplan für zwei Jahre sind die Gegenstände der Vorschriften. Die Darstellungen im Haushaltsplan sind auf die Reformziele des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten ausgerichtet worden.

Der gemeindliche Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan und einen Finanzplan sowie in produktorientierte Teilpläne zu untergliedern. Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der neuen Bestandteile des Haushaltsplans sind zudem auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet.

2. Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan

Der erste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über den gemeindlichen Haushaltsplan enthält folgende Vorschriften:

- § 1 Haushaltsplan

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden, und in einen Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist, zu gliedern. Der Haushaltsplan wird zudem in produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne enthalten. Das Haushalts-sicherungskonzept bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten eine Anlage des Haushaltsplans.

- § 2 Ergebnisplan

Im Ergebnisplan wird mit dem zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, gezeigt, ob die Erträge und Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit beruhen oder durch außerordentliche Ereignisse entstanden sind. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr als Periode bezogen. Der Ergebnisplan einschließlich der Ergebnisrechnung stellt eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird.

- § 3 Finanzplan

Mit dem Finanzplan werden die voraussichtlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes sowie der notwendige Kreditbedarf für Investitionen der Gemeinde aufgezeigt. Er bezieht sich auf die betriebswirtschaftlichen Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ und erfasst alle Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt.

- § 4 Teilpläne

Diese neue Steuerung der Gemeinde soll unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs vorgenommen werden (Ressourcenverbrauchskonzept), das in der fachlichen Ausführung möglichst eigenverantwortlich in einer Hand liegen soll (dezentrale Ressourcenverantwortung). Es erfordert in den Gemeinden verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden, z.B. die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung u.a. zur Anwendung kommen zu lassen.

- § 5 Haushaltssicherungskonzept
Mit dieser Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, ohne starre Formvorgaben festzulegen, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Das Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Werkzeuge enthalten, um die angestrebten Ziele zu erreichen.
- § 6 Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
Die Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, ergibt sich aus § 84 GO NRW. Diese mittelfristige Planung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden und ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden.
- § 7 Vorbericht
Nach der neuen Gemeindehaushaltsverordnung bleibt die Vorgabe, dem Haushaltsplan einen Vorbericht beizufügen, bestehen. Den Gemeinden bleibt auch die Möglichkeit erhalten, den Ergebnis- und den Finanzpositionen des Haushaltsplans weiterhin notwendige Einzelerläuterungen beizufügen oder zusammengefasst zu den sonstigen Angaben im Vorbericht machen..
- § 8 Stellenplan
Der Stellenplan stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt werden bzw. tätig sein müssen. Die Gemeinde ist nach § 74 Abs. 2 GO NRW verpflichtet, den Stellenplan, der ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben hat, einzuhalten. Diese Vorschrift beinhaltet die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn darin die Verpflichtung nicht wörtlich ausgedrückt ist.
- § 9 Haushaltsplan für zwei Jahre
Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Abs. 3 GO NRW für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten (vgl. § 78 Abs. 3 S. 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass nur eine Haushaltssatzung vom Rat beschlossen wird. Für den Haushaltsplan der Gemeinde folgt hieraus, dass auch bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre ein Haushaltsplan genügt, der den Zeitraum von zwei Jahren umfasst. Die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen müssen aber für jedes Jahr getrennt veranschlagt werden.
- § 10 Nachtragshaushaltsplan
Die erforderlichen wesentlichen Änderungen des Haushaltsplans sind nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) möglich. Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

Der Haushaltsplan der Gemeinde enthält daher alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen. Die Angaben im Haushaltsplan sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dies vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.



§ 1
Haushaltsplan

- (1) Der Haushaltsplan besteht aus
1. dem Ergebnisplan,
 2. dem Finanzplan,
 3. den Teilplänen,
 4. dem Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss.
- (2) Dem Haushaltsplan sind beizufügen
1. der Vorbericht,
 2. der Stellenplan,
 3. die Bilanz des Vorvorjahres,
 4. eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
 5. eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
 6. eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
 7. eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
 8. die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,
 9. eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit den neuesten Jahresabschlüssen der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist,
 10. in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.
- (3) Den im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen sind die Ergebnisse der Rechnung des Vorvorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre anzufügen.

Erläuterungen zu § 1:

I. Allgemeines

1. Der Haushaltsplan als Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde

Der Haushaltsplan als Bestandteil der gemeindlichen Haushaltssatzung bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans unter Beibehaltung der Ergänzung um Anlagen.

Der Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung. Im Haushaltsplan der Gemeinde sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abzubilden, im Finanzplan die Einzahlungen und Auszahlungen. Diese sollen aus Steuerungsgesichtspunkten untergliedert werden, so dass produktorientierte und steuerungsrelevante Teilpläne entstehen. Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen zudem produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzzielen verknüpft werden. Der Haushaltsplan muss deshalb alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen enthalten. Es ist zu prüfen, ob durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Abbildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten.

2. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung wird durch eine Outputorientierung abgelöst. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen führen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Auch verlangt die Produktorientierung, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang steht. Dies soll das nachfolgende Schema aufzeigen.

Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
2 Schule und Kultur	...			
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen			
4 Gesundheit und Sport	07 Gesundheitsdienste			
5 Gestaltung der Umwelt	...			
6 Zentrale Finanzleistungen	17 Stiftungen			

Abbildung 42 „Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenminister bekannt gegebenen Produktrahmens (vgl. § 4 Abs.1 S. 2 GemHVO NRW), auch wenn die Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen zu bilden sind.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Diese vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte NKF-Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der Reihenfolge der nachfolgend aufgezeigten 17 Produktbereiche vorzunehmen (vgl. Abbildung).

Produktbereiche im NKF-Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 43 „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“

Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Dies hat die Gemeinde im Rahmen ihrer Veranschlagung im Haushaltsplan zu berücksichtigen (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW 6300).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Haushaltsplans):

1.1 Allgemeines

Aufbauend auf § 79 Abs. 2 GO NRW werden in dieser Vorschrift die Bestandteile des Haushaltsplans nochmals ausdrücklich benannt. Der Ergebnisplan (Nummer 1) und der Finanzplan (Nummer 2) müssen die festgelegten Positionen enthalten (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW) und sind untergliedert in Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne in den produktorientierten Teilplänen (Nummer 3) auszuweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW). Die Teilpläne sind nach vom Innenministerium vorgegebenen Produktbereichen aufzustellen, dürfen aber auch auf Grund örtlicher Bedürfnisse der Gemeinde weiter untergliedert sowie eigenverantwortlich nach anderen Gliederungskriterien unterteilt werden (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW 6300).

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, haben diesen Aufbau des Haushaltsplans erfordert. Die dabei eingeräumte Befugnis, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern, trägt wesentlich zur Stärkung der Selbstverwaltung der Gemeinden bei. Dabei gewährleisten die getroffenen Festlegungen die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte untereinander. Die nachfolgende Abbildung zeigt eine Übersicht über die Elemente des neuen Haushaltsplans.

H A U S H A L T S P L A N Z U S S A T Z U N G	Der neue Haushaltsplan			
	Ergebnisplan - Erträge - Aufwendungen		Finanzplan - Einzahlungen - Auszahlungen - Investitionen	
	Gliederung der Gesamtebene in produktorientierte Teilpläne (17 Produktbereiche)			
	mit Teilergebnisplänen		mit Teilfinanzplänen	
	Ziele und Kennzahlen zur örtlichen Aufgabenerfüllung und weitere Daten			

Abbildung 44 „Der neue Haushaltsplan“

Der Aufbau, der Detaillierungsgrad und die Darstellungsform der neuen Bestandteile des Haushaltsplans sind auch auf die Steuerungserfordernisse des Rates und auf die Informationsbedürfnisse der Öffentlichkeit ausgerichtet worden. Außerdem wird dadurch die flexible Haushaltsführung, die Budgetierung sowie die dezentrale Fach- und Ressourcenverantwortung der Gemeinde gestärkt.

Der Haushaltsplan muss deshalb alle wesentlichen haushaltswirtschaftlichen Informationen enthalten. Die Angaben im Haushaltsplan sind dann als wesentlich anzusehen, wenn durch ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Ab-

bildung haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinde beeinflusst werden könnten. Ob und wann dies vor Ort gegeben ist, muss im Einzelfall beurteilt werden.

1.2 Der Ergebnisplan

Im Zentrum der Haushaltsplanung steht künftig der Ergebnisplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er beinhaltet Aufwendungen und Erträge. Gegenüber dem kameralen Rechnungssystem wird der Ressourcenverbrauch vollständig und periodengerecht erfasst. Vollständig heißt vor allem, einschließlich der Abschreibungen und einschließlich der erst später zahlungswirksam werdenden Belastungen, z.B. einschließlich der Rückstellungen für später zu leistende Pensionszahlungen. Periodengerecht bedeutet, dass nicht mehr der Zeitpunkt der Zahlung über die Zuordnung zum Haushaltsjahr entscheidet, sondern der Zeitraum, in dem der Ressourcenverbrauch durch die Verwaltungstätigkeit tatsächlich anfällt. Im Ergebnisplan werden künftig insbesondere die geplanten Positionen der laufenden Verwaltungstätigkeit und die Abschreibungen auf die abnutzbaren Vermögensgegenstände ausgewiesen. Der Rat ermächtigt die Verwaltung mit dem Ergebnisplan, die entsprechenden Ressourcen einzusetzen. Dabei sind die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW sowie die allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW zu beachten.

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO NRW ein Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3 Der Finanzplan

Der Finanzplan ist der zweite Bestandteil des Haushaltsplans (vgl. § 1 GemHVO NRW). Da im Ergebnisplan nur die jährlichen Abschreibungen für die Vermögensgegenstände (z.B. Schulgebäude oder Fahrzeuge) enthalten sind, nicht aber die im Jahr der Anschaffung zu leistenden Investitionszahlungen, bedarf es einer ergänzenden Komponente. Die Gemeinde hat deshalb neben dem Ergebnisplan für jedes Haushaltsjahr einen Finanzplan aufzustellen. In diesem werden vor allem die investiven Zahlungen ausgewiesen und durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient auch der Finanzierungsplanung, da er neben der Investitionstätigkeit auch die Finanzbedarfe der Gemeinde für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Finanzierungstätigkeit, z.B. Aufnahme und Tilgung von Krediten für Investitionen, ausweist. Dabei sind die Verpflichtung der Gemeinde zur Sicherstellung der Finanzierung der Investitionen nach § 75 Abs. 6 GO NRW i.V.m. § 14 GemHVO NRW sowie die allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW zu beachten.

Der Finanzplan bildet die Zusammenführung der verbindlichen Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.4 Die Teilpläne

1.4.1 Allgemeines

Die Gemeinden können die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW untergliedern, in denen Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen produktorientiert zu veranschlagen sind. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe, die Produktbereichsebene im Haushaltsplan abzubilden (17 Produktbereiche), zu beachten. Dies ermöglicht, die Teilpläne im örtlichen Haushaltsplan nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen zu bilden, z.B. auf der Produktbereichsebene, der Produktgruppen-

oder Produktebene. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die zusätzliche Möglichkeit, die Teilpläne nach ihren örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten zu bilden, trägt dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, im Haushaltsplan ihre Verantwortungsbereiche (Budgets) mit Produkten und Produktgruppen ausweisen zu können, auch wenn im Einzelfall diese nicht vollständig den Grenzen der verbindlichen Produktbereiche entsprechen. Die Teilpläne im Haushaltsplan können somit nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gebildet werden.

Die o.a. Verpflichtung für alle Gemeinden, in jedem Haushaltsplan Teilpläne auf der Produktbereichsebene als ersten Gliederungsstufe ihres Haushalts zu bilden, ist aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung der Haushalte durch die Aufsichtsbehörden notwendig und sachgerecht. Diese Teilpläne sind auf der Grundlage der vom Innenministerium bekannt gegebenen 17 verbindlichen Produktbereiche zu gestalten. Die Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen des Haushaltsplans nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

1.4.2 Gestaltung der Teilpläne

Die Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne ist nicht getrennt nach dem Ergebnisplan und dem Finanzplan vorzunehmen. Vielmehr stellen die vorgesehenen Teilpläne wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild dar, das neben den Ergebnis- und Finanzdaten auch Ziele und Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln enthält (vgl. § 4 GemHVO NRW). Zur besseren Verständlichkeit der steuerungsrelevanten Gliederung des Haushaltsplans soll deshalb den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll entsprechend verfahren werden.

1.5 Das Haushaltssicherungskonzept

Wie bisher ist das Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW ein Bestandteil des Haushaltsplans, wenn ein solches erstellt werden muss (vgl. § 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept erfährt durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan eine noch höhere Gewichtung, weil erste Ansätze der Umsetzung der vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen bereits in diesem Zeitraum aufgezeigt werden sollen. Auch wenn die Ursache für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes erst in den Folgejahren des Haushaltsjahres liegt, wird das Haushaltssicherungskonzept bereits für das Haushaltsjahr zu einem gewichtigen Bestandteil des neuen Haushaltsplans der Gemeinde. Von Anfang an bzw. ab dem Haushaltsjahr muss von der Gemeinde versucht werden, den Ursachen für einen unausgeglichene Haushalt entgegen zu wirken. Das Haushaltssicherungskonzept muss bereits ab dem neuen Haushaltsjahr ein gewichtiger Bestandteil der Haushaltsplanung der Gemeinde sein.

2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Haushaltsplan):

2.1 Allgemeines

Um dem Rat der Gemeinde für seine Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen eine Gesamtübersicht über den Inhalt und den Umfang der voraussichtlichen Haushaltswirtschaft des neuen Haushaltsjahres sowie der voraussichtlichen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu ermöglichen, müssen ihm und seinen Ausschüssen nicht nur der Entwurf der Haushaltssatzung und der Entwurf des Haushaltsplans, sondern noch

weitere Unterlagen für die Beratungen und Entscheidungen vorgelegt werden. Die Vorschrift enthält daher eine Aufzählung der vorzulegenden Unterlagen, die für die Vermittlung einer Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde als unverzichtbar angesehen werden. Diese müssen auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger (vgl. § 80 Abs. 6 GO NRW) sowie für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde (vgl. § 80 Abs. 5 GO NRW) geeignet sein.

Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, bei örtlichen Bedürfnissen ihrem Haushaltsplan noch weitere Unterlagen beizufügen, z.B. eine Übersicht (Bericht) über die vorgesehenen Zuwendungen an Dritte, die kommunale Aufgaben erledigen. Auch kann sich Übersicht über die gemeindlichen Leistungen für sonstige rechtlich selbstständige Aufgabenträger, deren Existenz wesentlich durch Finanzverpflichtungen der Gemeinde gesichert wird, anbieten, weil diese Organisationseinheiten in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind (vgl. § 50 GemHVO NRW). Auch eine Übersicht über die von der Gemeinde übernommenen Sicherheiten (vgl. § 87 GO NRW), bietet sich als Unterlage zum gemeindlichen Haushaltsplan an, z.B. über die einzelnen übernommenen Ausfallbürgschaften mit Angabe der Beträge, des Datum des Ratsbeschlusses sowie über den voraussichtlichen Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres, wird wie es vergleichbar auch für die Verbindlichkeiten der Gemeinde nach § 1 Abs. 2 Nr. 6 GemHVO NRW vorgesehen ist.

2.2 Erläuterungen im Einzelnen

2.2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht):

2.2.1.1 Allgemeines

Nach der Vorschrift des § 7 GemHVO NRW soll mit dem Vorbericht ein Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans gegeben und die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten dargestellt werden. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre sowie die Rahmenbedingungen dafür zu erläutern. Dazu gehört, dass in die der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem haushaltswirtschaftlichen Handeln gestellt werden.

Der Vorbericht sollte daher nicht nur eine Zusammenfassung wichtiger haushaltswirtschaftlicher Daten darstellen, sondern den Status eines Haushaltsbegleitberichts erhalten, in dem neben dem Stand und der Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch wichtige wirtschaftliche Maßnahmen erläutert werden. Die Gestaltung des Vorberichtes als Anlage zum Haushaltsplan bleibt der Gemeinde freigestellt. Sie soll aber bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 7 GemHVO NRW).

2.2.1.2 Gesamtübersicht durch den Vorbericht

Durch den Vorbericht sollen die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen vorgestellt werden. Diese Darstellungen sollen sich aber nicht nur auf die Kernverwaltung der Gemeinde beziehen, sondern auch die ausgegliederten Organisationseinheiten umfassen, mindestens insoweit, wie die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Sondervermögen sowie der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde aufzeigbar sind. Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch Unterlagen über die Sondervermögen der Gemeinde für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden, soweit diese nicht im Haushaltsplan der Gemeinde enthalten sind. Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung soll auch dadurch verbessert werden, dass dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, beizufügen ist. Auf der Grundlage aller Unterlagen muss der Vorbericht ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren bieten (wie im Haushaltsplan abgebildet).

2.2.1.3 Produktorientierter Vorbericht

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes soll die Gemeinde die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen. Dadurch wären im Vorbericht Ausführungen zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre) sowie zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) in der gleichen Zeitreihe enthalten. Wenn die Teilpläne nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, kann der Vorbericht einen Einblick in diese unterschiedlichen Tätigkeitsfelder vermitteln und die damit für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehenden Chancen und Risiken in diesen Produktbereichen aufzeigen. Es ist geboten, dies den Adressaten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen offen zu legen, denn auf der Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde baut die Haushaltsplanung auf.

Im Vorbericht können durch die Ausrichtung auf die Produktbereiche die bestehenden unterschiedlichen Einflüsse auf die Haushaltswirtschaft, die sich auch auf die Sicherung der Aufgabenerfüllung auswirken, sowie die auf ihre Zukunft ausgerichtete Reaktion der Gemeinde darauf verdeutlicht werden. Wenn ein solcher Bericht bereits im Rahmen der Haushaltsplanung erstellt wird und nicht wie der Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses auf Ist-Ergebnisse konzipiert wird, kommt diesem ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung für die mehrjährige Haushaltsplanung zu. Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der Betrachtung gemacht wird. Diese Ausführungen gelten entsprechend bei einer tieferen produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es gleichwohl ebenso einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung. Um in diesen Fällen unübersichtliche Detailinformationen (aus der Vielzahl der Produkte) zu vermeiden, sollte unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten geprüft werden, ob produktbezogene Informationen auch zusammengefasst werden können. In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfangs der gemeindlichen Aufgabe sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichsebene zu verlagern.

Ein produktorientierter Vorbericht sollte aber nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen in den einzelnen Produktbereichen (ggf. in Tabellenform) offenlegen, sondern zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit dies mit den wichtigsten Zielen und Kennzahlen hinterlegen sowie die gebildeten Produkte und die zu erbringenden Dienstleistungen erläutern. Maßgebend für eine solche Berichterstattung ist, dass sie als Grundlage für eine Entscheidungsfindung des Rates dienen soll.

2.2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan):

Der Stellenplan der Gemeinde hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht. Er stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt werden bzw. tätig sein müssen. Die Gemeinde ist nach § 74 Abs. 2 GO NRW verpflichtet, mit dem Stellenplan ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben und diesen einzuhalten. Dieser gemeindliche Stellenplan ist dem Haushaltsplan der Gemeinde beizufügen. Er hat alle Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung und untergliedert nach Beschäftigungsverhältnissen auszuweisen. Er ist in Besoldungs- und Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan bietet damit ein Bild über die notwendige Personalausstattung der Gemeinde (vgl. § 8 GemHVO NRW).

Zum Stellenplan der Gemeinde als Anlage zu ihrem Haushaltsplan gehört auch die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die gemeindlichen Produktbereiche (vgl. § 8 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW). Diese Stellenübersicht bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne des gemeindlichen Haushalts (vgl. § 19 Abs. 2 GemHVO NRW). Sie hat zudem die Aufteilung aller Stellen auszuweisen, soweit im Einzelfall die Stellen nicht auszugsweise in den einzelnen Teilplänen ausgewiesen werden (vgl. § 8 Abs. 3 GemHVO NRW). Erfolgt der Ausweis von Stellen in allen Teilplänen oder nur einem Teil davon, muss dies in der Stellenübersicht erkennbar sein. Außerdem ist in der Stellenübersicht ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben (vgl. § 8 Abs. 3 Nr. 2 GemHVO NRW). Die Muster für den Stellenplan und die Stellenübersicht werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit

sich z.B. Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2.2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres):

Die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses der Gemeinde („Wertespeicher“) soll Auskunft über das gesamte zum Abschlussstichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde sowie deren Struktur geben. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die Bilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht bzw. zuletzt festgestellt wurde. Die Erstellung einer Planbilanz wird hingegen regelmäßig nicht für erforderlich gehalten. Jedoch ist es im Zusammenhang mit der Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder Verringerung der allgemeinen Rücklage sachgerecht, ggf. nicht nur die Entwicklung des Eigenkapitals, sondern auch anderer Eckwerte der Bilanz aufzuzeigen. Gesonderte Vorgaben bestehen dafür aber nicht (vgl. auch Erläuterungen unter Abschnitt Nr. 2.2.7).

2.2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen der Gemeinde, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der deren Inanspruchnahme in den späteren Jahren der Gemeinde voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen. Die Gemeinde darf Verpflichtungsermächtigungen in der Regel nur zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre, in besonderen Fällen aber auch bis zum Abschluss einer Maßnahme in ihrem Haushalt veranschlagen. Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden, wie die künftigen Haushaltsjahre bereits vorbelastet sind, weil in Vorjahren bereits Verpflichtungsermächtigungen in Anspruch genommen worden sind. Es ist daher notwendig, in dieser Übersicht sowohl die voraussichtlich erforderlichen Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr als auch die voraussichtlich fälligen Auszahlungen aus Verpflichtungsermächtigungen aus früheren Jahren, aufgeteilt auf die künftigen Haushaltsjahre, auszuweisen (vgl. Erläuterungen zu § 85 GO NRW und § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2.2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen):

Nach der Vorschrift des § 56 Abs. 3 GO NRW hat die Gemeinde aus ihren jährlichen Haushaltsmitteln den Fraktionen (vgl. § 56 Abs. 1 S. 1 GO NRW) und den Gruppen (vgl. § 56 Abs. 1 S. 3 und 4 GO NRW) im Rat und in den Bezirksvertretungen der Gemeinde sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung im notwendigen Umfang zu gewähren. Diese Zuwendungen sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan darzustellen. Sie muss jeweils getrennte Angaben zu den einzelnen Fraktionen, den Gruppen und einzelnen Ratsmitgliedern enthalten, denen Geldleistungen und geldwerte Leistungen gewährt werden sollen. Damit werden die Geldleistungen und geldwerten Leistungen der Gemeinde an die freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie an einzelne Ratsmitglieder transparent gemacht. Als geldwerte Leistungen sind z.B. die Bereitstellung von Büroausstattungen, von Räumlichkeiten, Fahrzeugen oder Personal, aber auch die Übernahme laufender oder einmaliger Kosten aufzuführen. Die Muster für die genannte Übersicht werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2.2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten):

Den Verbindlichkeiten der Gemeinde kommt eine große Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu, so dass zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung der Verbindlichkeiten verzichtet werden kann. Dem gemeindlichen Haushaltsplan ist deshalb eine Übersicht als Anlage beizufügen, in der auch die voraussichtliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen ist. In der Übersicht sind daher nicht nur der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres aufzuzeigen, sondern sie müssen auch nach den Vorgaben für den Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW) gegliedert sein. Somit

wird nach Gläubigern getrennt aufgezeigt, wie sich die Verbindlichkeiten verändert haben bzw. voraussichtlich verändern werden. Das Muster für die genannte Übersicht wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). In diesem Zusammenhang bietet es sich an, auch Informationen über die Entwicklung der von der Gemeinde übernommenen Ausfallbürgschaften zu geben, wenn eine Übersicht darüber nicht als weitere Unterlage dem Haushaltsplan beigelegt wird. Dazu kann z.B. im Einzelnen über die Beträge der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den voraussichtlichen Stand der gemeindlichen Haftungsverhältnisse zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres informiert werden, wie es auch für die Verbindlichkeiten der Gemeinde vorgesehen ist (vgl. Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW).

2.2.7 Zu Nummer 7 (Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals):

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da das Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen, wenn in der Haushaltssatzung eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW enthalten ist. In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung darzustellen. Mit der Vorlage des Haushaltsplans werden damit dem Rat die notwendigen Informationen darüber gegeben. Es bietet sich dafür folgendes Schema an:

Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals						
Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GO NRW	Ansatz Vorvorjahr (31.12.) EUR	Planwert Vorjahr (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 1 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 2 (31.12.) EUR	Planwert Haushalts- jahr + 3 (31.12.) EUR
Allgemeine Rücklage						
Sonder- rücklagen						
Ausgleichs- rücklage						
Jahresüberschuss/ Jahresfehlbetrag						
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung						

Abbildung 45 „Entwicklung des Eigenkapitals“

Soll eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nicht im Haushaltsjahr, sondern erst in einem der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planjahren vorgesehen sein, ist die o.a. Darstellung entsprechend anzupassen.

2.2.8 Zu Nummer 8 (Unterlagen der Sondervermögen):

2.2.8.1 Allgemeines

Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch Unterlagen über die Sondervermögen der Gemeinde für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden, soweit diese nicht im Haushaltsplan der Gemeinde enthalten sind. Zum Sondervermögen der Ge-

meinde gehören nach § 97 Abs. 1 GO NRW das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

2.2.8.2 Abgrenzung der Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis

Zu den Sondervermögen, für die dem Haushaltsplan der Gemeinde gesonderte Unterlagen beizufügen sind, gehören nur Sondervermögen, die auch über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Daher sind dem Haushaltsplan keine gesonderten Unterlagen über das Gemeindegliedervermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen beizufügen, denn sie gehören zum gemeindlichen Haushalt. Auch über das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW) sind dem gemeindlichen Haushaltsplan keine Unterlagen beizufügen, denn dieses Vermögen zählt nicht zu den Sondervermögen der Gemeinde.

Dem Haushaltsplan der Gemeinde sind jedoch Unterlagen über die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde beizufügen. Bei diesen selbstständigen Organisationseinheiten, die von der Gemeinde zur Erledigung gemeindlicher Aufgaben errichtet worden sind, wird die Wirtschaftsführung außerhalb des gemeindlichen Haushaltsplans abgewickelt. Diese Unternehmen und Einrichtungen, für die besondere Wirtschaftspläne (vgl. § 97 Abs. 3 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebsordnung) aufzustellen sind, erfordern auch einen eigenen Rechnungskreis.

Auch für die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, können besondere Haushaltspläne aufgestellt (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW) und ein eigener Rechnungskreis gebildet werden, damit für diese Einrichtungen eine entsprechend abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung erfolgen kann. In diesen Fällen sind dem Haushaltsplan der Gemeinde die notwendigen Unterlagen über diese Einrichtungen beizufügen.

Es ist geboten, dem Haushaltsplan die Unterlagen der benannten Sondervermögen beizufügen, denn daraus können weitere Informationen für die erforderliche Übersicht über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung gewonnen werden.

2.2.8.3 Gesamtübersicht über die Sondervermögen

Es bietet sich an, den Unterlagen über die Sondervermögen eine Übersicht voran zu stellen, in der die gemeindlichen Sondervermögen in ihrer Struktur aufgezeigt werden. In den Erläuterungen zum Beteiligungsbericht der Gemeinde (vgl. § 117 GO NRW) wird durch eine Abbildung beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt aufgezeigt (Quelle: Organigramm der Stadt Münster). Durch eine vergleichbare Übersicht könnte ein Überblick über alle Sondervermögen der Gemeinde geschaffen werden. Wenn dieser noch um eine Darstellung der Finanzströme zwischen der Kernverwaltung und den Sondervermögen erweitert wird, werden die gemeindlichen Leistungen nachvollziehbarer als durch ein Heraussuchen der einzelnen Finanzströme zwischen der Kernverwaltung und den Sondervermögen aus dem Haushaltsplan.

2.2.9 Zu Nummer 9 (Unterlagen der Unternehmen und Einrichtungen):

2.2.9.1 Allgemeines

Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung soll dadurch verbessert werden, dass nach § 108 Abs. 2 S. 2 GO NRW der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung von Unternehmen und Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen sind. Zum Zeitpunkt der Haushaltsplanaufstellung für das neue Haushaltsjahr sind i.d.R. jedoch nur Jahresabschlussunterlagen der Unternehmen und Einrichtungen aus

dem Vorvorjahr des Haushaltsjahres verfügbar, denn wie bei der Gemeinde das Haushaltsjahr ist bei den Unternehmen und Einrichtungen das Wirtschaftsjahr noch nicht abgeschlossen.

Die Beurteilung des zukünftigen haushaltsmäßigen Handelns der Gemeinde erfordert aber Informationen (Kenntnisse) in aktuellerer zukunftsbezogener Form. Dies würde grundsätzlich bedeuten, dass Planungsunterlagen der Unternehmen und Einrichtungen dem Haushaltsplan beizufügen wären, die in der Praxis oftmals jedoch nicht im erforderlichen Maße in haushaltsgerechter Form verfügbar sind. Nach § 108 Abs. 2 S. 1 GO NRW muss aber eine Gemeinde, wenn ihr mehr als 50 v.H. der Anteile an einem Unternehmen oder einer Einrichtung in Gesellschaftsform, gehören, darauf hinwirken, dass für jedes Wirtschaftsjahr ein Wirtschaftsplan aufgestellt und der Wirtschaftsführung eine fünfjährige Finanzplanung zugrunde gelegt wird, der Jahresabschluss bekannt gemacht und ausgelegt wird und im Lagebericht zur Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung und zur Zweckerreichung Stellung genommen wird. Der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung sind dem Haushaltsplan der Gemeinde als Anlagen beizufügen.

2.2.9.2 Übersicht über die Wirtschaftslage und die Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen

Damit die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung der notwendigen Aktualität in ausreichendem Maße Rechnung tragen kann, lässt diese Vorschrift eine Vereinfachung hinsichtlich der Wirtschaftspläne einzelner Unternehmen und Einrichtungen zu. Es wird im Sinne einer Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten als ausreichend angesehen, dem Haushaltsplan als Anlage eine „zusammengefasste“ Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen beizufügen, um die Aufstellung des neuen Haushalts der Gemeinde zeitlich nicht zu verzögern. Dieser Übersicht sind die neuesten Jahresabschlüsse der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, beizufügen. Nach Sinn und Zweck dieser Vorschrift sollten in diese Übersicht nicht nur die privatrechtlich errichteten Unternehmen und Einrichtungen einbezogen werden, sondern alle Organisationsformen der kommunalen Aufgabenerfüllung, z.B. auch kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt öffentlichen Rechts, die im Rahmen des Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Damit würde ein zukunftsbezogener Gesamtüberblick erleichtert.

Durch eine Ergänzung der „Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen“ um eine gesonderte Darstellung der finanzwirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Kernhaushalt und den Unternehmen und Einrichtungen und umgekehrt, lässt sich das bereits bei der Haushaltsplanung bestehende Gesamtgeflecht in der Gemeinde zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben hervorheben und stärker verdeutlichen. Es wird durch eine gesonderte Darstellung nachvollziehbarer als durch ein Herausuchen der einzelnen Finanzströme aus dem Haushaltsplan.

2.2.9.3 Ergänzung der Unterlagen der Unternehmen und Einrichtungen

Es bietet sich an, den Unterlagen über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen eine Übersicht voran zu stellen, in der die Beteiligungsstruktur der Gemeinde aufgezeigt wird. In den Erläuterungen zum Beteiligungsbericht der Gemeinde (vgl. § 117 GO NRW) wird durch eine Abbildung beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt aufgezeigt (Quelle: Organigramm der Stadt Münster). Durch eine solche Übersicht könnte der Überblick über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen im Zeitpunkt der Haushaltsplanung erleichtert werden. Zwischen dieser Übersicht und der Darstellung der Finanzströme zwischen der Kernverwaltung und den Sondervermögen muss dann eine Verbindung hergestellt werden.

2.2.10 Zu Nummer 10 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben):

Die Vorschrift sieht vor, dass in den kreisfreien Städten dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigefügt werden. Diese ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die der Bezirksvertretung eigene Rechte einräumt (vgl. § 37 Abs. 4 GO NRW). So entscheiden die Bezirksvertretungen unter Beachtung der Belange der gesamten Stadt und im Rahmen der vom Rat erlassenen allgemeinen Richtlinien in

allen Angelegenheiten, deren Bedeutung nicht wesentlich über den Stadtbezirk hinausgeht, insbesondere in folgenden Angelegenheiten:

- Unterhaltung und Ausstattung der im Stadtbezirk gelegenen Schulen und öffentlichen Einrichtungen, wie Sportplätze, Altenheime, Friedhöfe, Büchereien und ähnliche soziale und kulturelle Einrichtungen;
- Angelegenheiten des Denkmalschutzes, der Pflege des Ortsbildes sowie der Grünpflege;
- die Festlegung der Reihenfolge der Arbeiten zum Um- und Ausbau sowie zur Unterhaltung und Instandsetzung von Straßen, Wegen und Plätzen von bezirklicher Bedeutung einschließlich der Straßenbeleuchtung, soweit es sich nicht um die Verkehrssicherungspflicht handelt;
- Betreuung und Unterstützung örtlicher Vereine, Verbände und sonstiger Vereinigungen und Initiativen im Stadtbezirk;
- kulturelle Angelegenheiten des Stadtbezirks einschließlich Kunst im öffentlichen Raum, Heimat- und Brauchtumspflege im Stadtbezirk, Pflege von vorhandenen Paten- oder Städtepartnerschaften;
- Information, Dokumentation und Repräsentation in Angelegenheiten des Stadtbezirks.

Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können. Zudem sollen die bezirksbezogenen Haushaltsmittel unter Berücksichtigung der Gesamtaufwendungen und Gesamtauszahlungen der Stadt sowie des Umfangs der entsprechenden Anlagen und Einrichtungen fortgeschrieben werden. Außerdem wirken die Bezirksvertretungen an den Beratungen über die Haushaltssatzung mit. Sie beraten über alle Haushaltspositionen, die sich auf ihren Bezirk und ihre Aufgaben auswirken, und können dazu Vorschläge machen und Anregungen geben. Dafür ist den Bezirksvertretungen eine geeignete Übersicht als Auszug aus dem Entwurf der Haushaltssatzung, getrennt nach Bezirken, zur Beratung vorzulegen. Die Übersichten sind dem Haushaltsplan als Anlagen beizufügen. Dabei muss gewährleistet bleiben, dass der städtische Haushaltsplan verständlich und lesbar bleibt. Aus diesem Grunde ist es nicht mehr vertretbar, für jede Bezirksvertretung einen eigenen Band zum Haushaltsplan vorzuschreiben. Die Interessen der Bezirksvertretungen bleiben jedoch ungeschmälert gewahrt. Ihnen sind unter Beachtung ihrer Aufgaben (vgl. § 37 Abs. 1 GO NRW) alle erforderlichen Unterlagen in geeigneter Form zur Beratung und Beschlussfassung zur Verfügung zu stellen und ggf. weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben.

3. Zu Absatz 3 (Abbildung einer Zeitreihe im Haushaltsplan):

3.1 Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, ergibt sich aus § 84 GO NRW. Sie ist Teil der Zeitreihe im Haushaltsplan.

Zeitreihe im Haushaltsplan						
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ergebnis des Vorvor- jahres EUR	Ansatz des Vor- jahres EUR	Ansatz des Haushalts- jahres EUR	Planung Haushalts- jahr + 1 EUR	Planung Haushalts- jahr + 2 EUR	Planung Haushalts- jahr + 3 EUR
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung						

Abbildung 46 „Zeitreihe im Haushaltsplan“

Diese mittelfristige Planung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden und ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden. Der Stellenwert dieser mittelfristigen Planung wird dadurch wesentlich erhöht, denn stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet werden. Der Rat wird zukünftig bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stärker als bisher im Blickfeld haben. Diese Planung in einer mehrjährigen Zeitreihe ist daher, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, sorgsam und gewissenhaft, durchzuführen.

Die Planung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und der Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan sowie in den Teilplänen wird in einer Zeitreihe im Haushaltsplan abgebildet (vgl. Abbildung 46). Damit wird ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planjahre bezogen jeweils auf die gesamte Ergebnisplanung und auf die gesamte Finanzplanung sowie bezogen auf die umgesetzten produktorientierten Teilpläne gegeben. Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Planung in einer solchen Zeitreihe im Haushaltsplan soll die Transparenz erhöhen und zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan verändert aber nicht den dafür bestimmten fünfjährigen Planungszeitraum, in dessen Mittelpunkt auch das neue Haushaltsjahr steht.

3.2 Erster NKF-Haushaltsplan

Die Umstellung von einem Geldverbrauchskonzept auf ein Ressourcenverbrauchskonzept mit den neuen Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ bringt es mit sich, dass es im ersten Haushaltsjahr mit dem neuen Rechnungswesen keinen vollständigen Vergangenheitsbezug im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung geben kann. Die vorgesehenen Angaben über das Ist-Ergebnis des Vorvorjahres sowie über den Ansatz des Vorjahres im Ergebnisplan können nachträglich nicht durch eine einfache Überleitung aus den kameralen Rechengrößen „Einnahmen“ und „Ausgaben“ zutreffend entwickelt werden. Es ist deshalb hinzunehmen, dass in den ersten beiden Haushaltsjahren mit neuem Rechnungswesen sowohl im Ergebnisplan als auch in der Ergebnisrechnung noch keine vollständigen Plan- und Ist-Werte aus Vorjahren enthalten sind. Beim zweiten NKF-Haushalt können jedoch bereits Angaben zum Vorjahr und beim dritten NKF-Haushalt auch Angaben zum Vorvorjahr gemacht werden. Ab diesem Zeitpunkt ist dann die Zeitreihe im Ergebnisplan vollständig.

Im Finanzplan und in der Finanzrechnung besteht dagegen ein solches Hindernis nicht. Die bisherigen Rechengrößen „Einnahmen“ und „Ausgaben“ lassen sich in die neuen Rechengrößen „Einzahlungen“ und „Auszahlungen“ überleiten, zumal hier – wie in der kameralen Vergangenheit – das Kassenwirksamkeitsprinzip gilt. Dies ermöglicht, im Finanzplan und in der Finanzrechnung entsprechende Angaben für die vor dem betroffenen Haushaltsjahr liegenden Jahre zu machen. Dadurch wird zudem die Überleitung aus dem bisherigen kameralistischen Haushaltsgeschehen unterstützt.



§ 2
Ergebnisplan

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfererträge,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige ordentliche Erträge,
 8. aktivierte Eigenleistungen,
 9. Bestandsveränderungen,
- die ordentlichen Aufwendungen
10. Personalaufwendungen,
 11. Versorgungsaufwendungen,
 12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
 13. bilanzielle Abschreibungen,
 14. Transferaufwendungen,
 15. sonstige ordentliche Aufwendungen,
- außerdem
16. Finanzerträge,
 17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und
18. außerordentliche Erträge,
 19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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

Erläuterungen zu § 2:

I. Allgemeines

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass ein Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ zur Planung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt worden ist. Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus. In § 79 GO NRW wird daher bestimmt, dass der Haushaltsplan die im Haushaltsjahr voraussichtlich anfallenden Erträge und die entstehenden Aufwendungen in einem Ergebnisplan enthalten muss. Dieser ist nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt werden. Bei seiner Aufstellung ist u.a. der Grundsatz der Gesamtdeckung zu beachten (vgl. § 20 Nr. 1 GemHVO NRW).

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen dagegen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch. Im zu ermittelnden Jahresergebnis, gebildet aus dem ordentlichen Ergebnis und dem außerordentlichen Ergebnis, wird gezeigt, ob die Erträge und Aufwendungen auf der laufenden Verwaltungstätigkeit beruhen oder durch außerordentliche Ereignisse entstanden sind. Die Aufwendungen und Erträge werden grundsätzlich in der Periode gebucht, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch wird die Ermittlung des Jahresergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr als Periode bezogen. Der Ergebnisplan einschließlich der Ergebnisrechnung stellt eine zeitraumbezogene Rechnung dar, in der das Zustandekommen des Erfolgs der Gemeinde nach Arten, Höhe und Quellen abgebildet wird. Außerdem ist zu beachten, dass im gemeindlichen Ergebnisplan den für das Haushaltsjahr zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen nach Arten in gesonderten Spalten die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die Haushaltspositionen des Vorjahres voranzustellen und die Planungspositionen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre anzufügen sind.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Ergebnisplans):

1.1 Komponenten des Ergebnisplans

Der Ergebnisplan ist in Staffelform aufzustellen. Er weist Aufwendungen und Erträge, gegliedert nach Arten in zusammengefassten Positionen sowie das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis aus. Dabei werden die Vorgänge aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die außerordentlichen Vorgänge deutlich unterschieden. Die Darstellung im Ergebnisplan ist auf die wesentlichen Angaben beschränkt worden, damit der Haushaltsplan verständlich und lesbar bleibt. Der Ergebnisplan bildet neben den Haushaltspositionen nach dieser Vorschrift auch den Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Er zeigt daher in einer Zeitreihe die Arten, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen (vgl. nachfolgendes Schema).

Komponenten des Ergebnisplans							
Ergebnisplan	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Ansatz des Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3	
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	
Ordentliche Erträge							
Ordentliche Aufwend. mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit							
Finanzergebnis							
Ordentliches Ergebnis							
Außerordentl. Ergebnis							
Jahresergebnis							

Abbildung 47 „Komponenten des Ergebnisplans“

Der Ergebnisplan stellt die Ermächtigungsgrundlage für die veranschlagten Erträge und Aufwendungen dar und muss die durch die Absätze 1 und 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Die vorgenommene Spezialisie-

Die Haushaltspositionen tragen dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung. Außerdem ist bei der Veranschlagung der Erträge und Aufwendungen das Bruttoprinzip zu beachten, so dass die Aufwendungen grundsätzlich nicht mit den Erträgen verrechnet werden dürfen. Es bestehen aber dazu Ausnahmen, z.B. für Abgaben nach § 19 Abs. 1 GemHVO NRW oder für Erlöse aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen, die gekürzt um die Buchwerte, als Erträge zu erfassen sind sowie bei Erhöhungen oder Verminderungen des Bestandes an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen und unfertigen Leistungen. Diese rechtlichen Vorgaben, die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW und die allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Das Muster des Ergebnisplans wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

1.2 Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen

Der gemeindliche Haushalt als Ermächtigungsgrundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln erfordert es, die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen verbindlich festzulegen. Sie bilden gleichzeitig die Kontengruppen in den Kontenklassen 4 „Erträge“ und 5 „Aufwendungen“ im vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen dar (vgl. nachfolgende Abbildung).

Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
Ergebnisrechnung	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	
	7	Auszahlungen	
Abschluss	8	Abschlusskonten	
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

Abbildung 48 „Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“

Den Gemeinden lässt die Vorgabe noch einen ausreichenden Spielraum für die weitere Ausgestaltung des Haushalts und der Buchungskonten. Sie sollen bei der Festlegung ihrer Buchungskonten den örtlichen Steuerungserfordernissen den Vorrang einräumen. Besteht darüber hinaus ein Bedürfnis für einen gesonderten buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle kann die Gemeinde über die Haushaltspositionen des Ergeb-

nisplans bzw. der Ergebnisrechnung hinaus weitere Konten einrichten. Diese Ausgestaltung sollte sich dann an den benötigten Steuerungsinformationen sowie an den vorgesehenen Auswertungsmöglichkeiten über das hauswirtschaftliche Handeln der Gemeinde (gemeindliches Berichtswesen) orientieren. Zu berücksichtigen ist dabei, dass das gemeindliche Berichtswesen zutreffende Auswertungsmerkmale und nicht zwingend gesonderte Buchungskonten erfordert. Auswertungsmerkmale, die bei der Buchung den gemeindlichen Geschäftsvorfällen beigelegt werden, ermöglichen eine systematische Auswertung. Dabei kann ein Buchungskennzeichen nicht nur für eine Unterscheidung zwischen Erträgen und Aufwendungen, sondern auch für Produkte, Fachbereiche, Budgets u.a. gesetzt werden. Im Sinne der Ziele und Zwecke der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise und Entscheidung, die auf Buchungsvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen legt. In diesem Zusammenhang können auch die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik, die Gegenstand jährlicher Erhebungen sind, hilfreich sein (vgl. Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“).

1.3 Erläuterungen der Haushaltspositionen des Ergebnisplans

Die nach der Vorschrift im Ergebnisplan mindestens als ordentliche Erträge auszuweisenden Haushaltspositionen sind

- Steuern und ähnliche Abgaben,
 - Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 - sonstige Transfererträge,
 - öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 - privatrechtliche Leistungsentgelte,
 - Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 - sonstige ordentliche Erträge,
 - aktivierte Eigenleistungen,
 - Bestandsveränderungen,
- als ordentliche Aufwendungen
- Personalaufwendungen,
 - Versorgungsaufwendungen,
 - Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
 - bilanzielle Abschreibungen,
 - Transferaufwendungen,
 - sonstige ordentliche Aufwendungen,

außerdem

- Finanzerträge sowie
- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen.

Die Erträge und Aufwendungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander im Ergebnisplan zu veranschlagen, d.h. das Bruttoprinzip findet Anwendung (vgl. § 11 GemHVO NRW). Eine Ausnahme besteht lediglich für die Bestandsveränderungen, die als Saldogröße unter den Erträgen zu veranschlagen sind. Außerdem sind die ordentlichen Erträge und die ordentlichen Aufwendungen gesondert von den außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen zu veranschlagen. Diese Haushaltspositionen des Ergebnisplans werden nachfolgend erläutert. Sie müssen auch in der Ergebnisrechnung entsprechend enthalten sein.

1.3.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben):

Die Gemeinde ist z.B. nach § 1 Abs. 1 KAG berechtigt, Abgaben (Steuern, Gebühren und Beiträge) zu erheben, soweit nicht Bundes- oder Landesgesetze etwas anderes bestimmen. Die Steuern werden allgemein wie folgt definiert: „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Neben Zweck sein“ (vgl. § 3 Abs. 1 S. 1 AO). Zu den kommunalen Steuern zählen die Realsteuern des § 3 Abs. 2 AO. Dazu gehören die Gewerbesteuer nach § 1 GewStG, der alle Betriebe im Gemeindegebiet unterliegen und die Grundsteuer A und B nach § 1 GrStG, die für den im Gemeindegebiet liegenden Grundbesitz erhoben wird. Die Grundsteuer A betrifft die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke und die Grundsteuer B die sonstigen Grundstücke. Die Steuern werden auf der Grundlage der vom zuständigen Finanzamt festgesetzten Steuermess-

beträge und des örtlichen Hebesatzes von den Steuerpflichtigen durch einen gemeindlichen Bescheid erhoben, so dass erst, wenn ein Rechtsanspruch der Gemeinde besteht, die Steuern gemeindliche Erträge darstellen. Bei der Festsetzung von Vorauszahlungen ist der Fälligkeitstermin für die Periodenzuordnung ausschlaggebend.

Unter dieser Haushaltsposition sind aber auch die Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer) und sonstige Steuern, z.B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer, gebucht. Auch die Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich sowie die Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende sind hier zu erfassen. Weiterhin werden hier steuerähnliche Abgaben, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, und die Abgaben von Spielbanken erfasst. Zu beachten ist zudem, dass die Gemeinde bei der Erhebung von Steuern die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW zu berücksichtigen hat. Die Steuern und die steuerähnlichen Abgaben sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 40 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen):

1.3.2.1 Zuwendungen

Zu den erhaltenen Zuwendungen der Gemeinde sind Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen oder privaten Bereich zu zählen, die nicht ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen geleistet werden, z.B. Schlüsselzuweisungen und Bedarfszuweisungen vom Land, sonstige allgemeine Zuweisungen und Zuwendungen für laufende Zwecke. Erhaltene investive Zuwendungen sind dagegen nur im Finanzplan bzw. in der Finanzrechnung unter den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit zu erfassen (vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 15 GemHVO NRW). Auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.1 GemHVO NRW) fallen hierunter, denn die Sonderposten sind abnutzbaren Vermögensgegenständen zugeordnet, deren Wert sich durch Abnutzung, erfasst als Abschreibungen nach § 35 GemHVO NRW (vgl. Abschnitt Nr. 1.3.13), vermindert (vgl. auch § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Zuwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.2.2 Allgemeine Umlagen

Allgemeine Umlagen, die vom Land oder von anderen Gemeinden (GV) ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung des Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden, z.B. die Kreisumlage, gehören zu dieser Position. Dagegen sind Erträge aus Kostenumlagen hier nicht zu erfassen (vgl. Abschnitt Nr. 1.3.6). Die allgemeinen Umlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 41 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge):

Unter die Haushaltsposition „Sonstige Transfererträge“ fallen die Übertragungen von Finanzmitteln, denen keine konkreten Gegenleistungen der Gemeinde gegenüberstehen. Die unter diese Position fallenden Erträge sind von den Steuern und ähnlichen Abgaben, den erhaltenen Zuwendungen und allgemeinen Umlagen abzugrenzen. Zu den Erträgen sind der Ersatz von sozialen Leistungen, z.B. Erstattungen von zu Unrecht gezahlten Sozialhilfeleistungen, aber auch Schuldendiensthilfen, die zur Erleichterung des Schuldendienstes für aufgenommene Kredite, insbesondere zur Reduzierung der Zinsbelastungen gewährt werden, zu zählen. Aber auch Schenkungen Dritter, die einen Ertrag für die Gemeinde darstellen und andere vergleichbare Leistungen sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen. Die sonstigen Transfererträge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 42 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.4 Zu Nummer 4 (Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte):

Unter öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelten werden Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw., erfasst. Auch Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte sowie zweckgebundene Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z.B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung, werden hier erfasst. Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Dienstleistung oder Amtshandlung geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, z.B. Parkgebühren, Friedhofsgebühren, Gebühren des Rettungsdienstes und der Feuerwehr, um die Kosten der öffentlichen Leistung in der Regel zu decken (vgl. auch Erläuterungen zu § 77 GO NRW). Auch zweckgebundene Abgaben, z.B. Kurtaxe, Kurbeiträge, sind hier zu erfassen, wenn diese nicht für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhoben werden.

Auch die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.2 GemHVO NRW), die für investive Maßnahmen der Gemeinde erhoben wurden, sowie aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenausschlag (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.3 GemHVO NRW) sind hier zu erfassen. Ebenso fallen Erträge aus der Auflösung von Überschüssen aus Gebührenaushalten, die den Gebührenzahlern wieder zu Gute kommen müssen, hierunter. Die öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 43 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte):

Die Gemeinde beschafft ihre Finanzmittel nach § 77 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW auch aus Entgelten für von ihr erbrachte Leistungen. Wenn der Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. bei Verkauf von Waren, Drucksachen und sonstigen Erzeugnissen, Mieten und Pachten für Grundstücke, Gebäude und Betriebsanlagen oder bei Eintrittsgeldern, sind die erzielten Entgelte hier als Erträge zu erfassen. Aber auch Erträge aus Erbbaurechtsverhältnissen sowie andere vergleichbare Leistungen gehören zu dieser Haushaltsposition. Die privatrechtlichen Leistungsentgelte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen):

Die Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen sind solche, die von der Gemeinde aus der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen für eine andere Stelle, die diese vollständig oder anteilig erstattet, erwirtschaftet werden. Der Erstattung liegt i.d.R. ein auftragsähnliches Verhältnis zu Grunde. Unerheblich ist, auf welcher Rechtsgrundlage die Erstattungspflicht beruht und ob die Erstattung die Kosten der Gemeinde als Empfänger voll oder nur teilweise deckt. Ebenso sind hier auch die Erstattungen als Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende, beim Arbeitslosengeld II und bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen. Dagegen sind hier nicht die Erstattungen zu buchen, die sich auf Transferleistungen der Gemeinde beziehen. Derartige erhaltene Leistungen stellen für die Gemeinde Transfererträge dar, z.B. der Ersatz von sozialen Leistungen oder Schuldendiensthilfen. Die Kostenerstattungen und Kostenumlagen, die an die Gemeinde gezahlt werden, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 44 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Wenn die Aufwendungen der Gemeinde, die im Auftrag eines Dritten geleistet wurden, nicht exakt berechnet, sondern nur pauschal ermittelt und in Rechnung gestellt werden, handelt es sich um die Erhebung einer Kostenumlage. Dies ist jedoch keine Umlage, wie sie von den Umlageverbänden zur allgemeinen Finanzierung ihres Haushalts erhoben wird (vgl. Abschnitt Nr. 1.3.2).

1.3.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge):

Als Auffang- oder Sammelposition sind hier alle Erträge der Gemeinde, die nicht den anderen Ertragspositionen zuzuordnen sind, z.B. ordnungsrechtliche Erträge (Bußgelder u.a), Säumniszuschläge und dgl., Erträge aus der Inanspruchnahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, Verzinsung der Gewerbesteuer nach § 233 a AO, Konzessionsabgaben nach der Konzessionsabgabenverordnung, zu erfassen. Auch Erträge aus der Anwendung von Zwangsmitteln im Verwaltungsverfahren fallen unter diese Position. Ebenso Erträge aus Zahlungseingängen von in Vorjahren ausgebuchten Forderungen. Aber auch Erträge aus der Veräußerung von nicht mehr benötigten Vermögensgegenständen (bei Erlösen über dem jeweiligen Buchwert in der gemeindlichen Bilanz) sowie Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens gehören dazu.

Außerdem ist unter dieser Haushaltsposition die ertragswirksame Änderung von Bestandskonten, z.B. die Auflösung einer gebildeten Rückstellung, weil der Grund dafür entfallen ist, zu erfassen. Wird eine gebildete Rückstellung aber in Anspruch genommen, erfolgt keine ertragswirksame Auflösung. In diesen Fällen ist davon neben der Bilanz nur die Finanzrechnung berührt. Außerdem fallen Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten sowie sonstige nicht zahlungswirksame Erträge hierunter. Zu beachten ist, dass unklare Einzahlungen nicht als unklare Erträge zu buchen sind. Derartige Zahlungseingänge dürfen erst dann als Ertrag erfasst werden, wenn ihre haushaltsmäßige Zuordnung und periodengerechte Abgrenzung feststeht. Die sonstigen ordentlichen Erträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 45 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen):

Erstellt die Gemeinde selbst aktivierungsfähige Vermögensgegenstände, so stellt deren Wert einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Diese Position ist die Gegenposition zu den Aufwendungen der Gemeinde zur Herstellung von Anlagevermögen, sofern diese Aufwendungen auch Herstellungskosten nach § 33 Abs. 3 GemHVO NRW darstellen, z. B. Materialaufwand und Personalaufwand für selbst erstellte Gebäude, Spielgeräte, usw. Bei der Veranschlagung ist das Bruttoprinzip zu beachten. Fremdmaterial und Fremdleistungen sind als Aufwendungen zu erfassen. Weil die Nettomethode nicht zur Anwendung kommen darf, müssen die aktivierten Eigenleistungen in ihrer Höhe mit den damit in Zusammenhang stehenden aktivierbaren Herstellungsaufwendungen übereinstimmen. Die aktivierbaren Eigenleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Die Möglichkeit der Aktivierung von eigenen Leistungen für in der Bilanz anzusetzende Vermögensgegenstände, z.B. Planungsleistungen durch eigenes Personal, lässt die Abbildung des gemeindlichen Personalaufwandes sowie die Personalauszahlungen in der Finanzrechnung unberührt. Durch die Aktivierung von konkreten Planungsleistungen der Gemeinde für eigene Investitionen werden die in der Finanzrechnung enthaltenen betreffenden Personalauszahlungen nicht zu Auszahlungen, die unter der Investitionstätigkeit zu erfassen sind. Daraus folgt auch, dass eine Aktivierung von eigenen Leistungen nicht in die Ermittlung des Kreditbedarfs bzw. der Kreditemächtigung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c) i.V.m. § 86 GO NRW) einbezogen werden darf. Mit der Entscheidung der Gemeinde (nach dem o.a. Beispiel), vermögenswirksame Leistungen durch eigenes Personal zu erbringen, hat sie sich gleichzeitig für eine Eigenfinanzierung und nicht für eine Fremdfinanzierung dieser Leistungen entschieden. Die aktivierten Eigenleistungen führen daher nicht zu einer Änderung der vorgegebenen Zuordnung der Personalauszahlungen unter der laufenden Verwaltungstätigkeit in der Finanzrechnung.

1.3.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen):

Weil im Ergebnisplan die gesamten Aufwendungen für die hergestellten Produkte zu veranschlagen sind, entsteht diese Haushaltsposition. Erhöht sich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen oder unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr, so stellt dies einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Grundlage der Ermittlung der Bestandsveränderungen ist die Inventur zum Bilanzstichtag, bei der Mengen- und Wertveränderungen zu ermitteln sind. Weil sich die Bestandsveränderungen aus Mengen- und/oder Bewertungsänderungen ergeben können, ist bei dieser Position ggf. auch ein „negativer Ertrag“, der sich durch eine Verminderung des

Bestandes entstehen kann, auszuweisen. Die Bestandsveränderungen bei der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 47 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.10 Zu Nummer 10 (Personalaufwendungen):

Hierzu gehören alle anfallenden Aufwendungen für die Beamten und tariflich Beschäftigten sowie für weitere Personen, die auf Grund von Arbeitsverträgen beschäftigt werden. Aufwandswirksam sind die Bruttobeträge einschließlich der Nebenbezüge und Lohnnebenkosten, z.B. Überstundenentlohnung, Weihnachtsgeld, Sozialversicherungsbeiträge u.a.. Auch Beihilfen sowie Unterstützungsleistungen sind unter dieser Position zu erfassen. Die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die noch tätigen Beschäftigten sowie Rückstellungen für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben zählen auch zu dieser Position. Als Beiträge zu Versorgungskassen fallen z.B. die Arbeitgeberanteile zur Zusatzversorgungskasse hierunter. Außerdem sind die Zahlungen der Gemeinde für nicht beschäftigte Schwerbehinderte nicht hier, sondern unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zu erfassen. Die Personalaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 50 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.11 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen):

Hierzu gehören alle anfallenden Versorgungsleistungen für die nicht mehr tätigen Beschäftigten, auch für ihre Angehörigen. Die Aufwendungen für künftige Versorgungsleistungen entstehen teilweise bereits bei der Bildung von Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW). Der restliche Anteil ist dem Haushaltsjahr zuzurechnen, in dem die Versorgungsleistungen gezahlt werden, denn in diesem Jahr sind die zuvor gebildeten Pensionsrückstellungen dafür in Anspruch zu nehmen, so dass die geleisteten Versorgungsauszahlungen nicht insgesamt Aufwendungen für die Gemeinde darstellen. Die Zahlungen selbst werden in der Finanzrechnung nachgewiesen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Ggf. können auch zusätzlich Zuführungen zu Pensionsrückstellungen (vgl. § 36 Abs. 1 GemHVO NRW) anfallen, soweit sich die Ansprüche für den Kreis der Versorgungsempfänger verändert haben, z.B. durch Veränderungen der Sterbetafeln, die zur Berechnung der Rückstellungen herangezogen werden. Außerdem sind unter dieser Haushaltsposition noch weitere Aufwendungen zu erfassen, z.B. Beiträge zur Sozialversicherung, aber auch Beihilfen an die Versorgungsempfänger, soweit dafür nicht die entsprechenden Rückstellungen ausreichen.

Die jährlichen Umlagezahlungen an Versorgungskassen für Beamte können ganz oder teilweise Aufwendungen sein. Dies ist abhängig davon, in welchem Umfang die Pensionsrückstellungen die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde zum Abschlussstichtag abdecken. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen ist an einem Abschlussstichtag nur dann herab zu setzen, wenn der Ansatz höher ist, als es dem Barwert der insgesamt noch zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht. Die Versorgungsaufwendungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 51 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.12 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen):

Hier sind alle Aufwendungen, die mit dem gemeindlichen Verwaltungshandeln („Betriebszweck“) bzw. Umsatz- oder Verwaltungserlösen wirtschaftlich zusammenhängen, auszuweisen. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen umfassen deshalb u.a. Aufwendungen für Fertigung, Vertrieb und Waren. Auch die Aufwendungen für Energie, Wasser, Abwasser, Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdinstandhaltung) und die Bewirtschaftung des Anlagevermögens gehören dazu. Ebenso sind hier Kostenerstattungen und Kostenumlagen, die von der Gemeinde wegen der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen durch eine andere Stelle zu zahlen sind und dafür ein auftragsähnliches Verhältnis vorliegt, zu erfassen. Außerdem sind hier die sonstigen Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z.B. für die Schülerbeförderung oder für Lernmittel, Versi-

cherungsbeiträge oder betriebliche Steueraufwendungen, zu erfassen. Die Aufwendungen für die Unterhaltung und Bewirtschaftung der Grundstücke der Gemeinde, der baulichen Anlagen sowie des beweglichen Vermögens gehören ebenfalls hier zu. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 52 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.13 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen):

Der Ressourcenverbrauch, der durch die Abnutzung von beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens entsteht, wird über die planmäßigen Abschreibungen erfasst (vgl. § 35 GemHVO NRW), die während der Nutzungsdauer des angeschafften oder hergestellten abnutzbaren Vermögensgegenstandes jährlich zu ermitteln sind. Diese planmäßigen Abschreibungen sind unter dieser Haushaltsposition zu veranschlagen. Sie werden vom Rat der Gemeinde mitgetragen, denn mit seiner Entscheidung über gemeindliche Investitionsmaßnahmen lässt er bereits zu, dass nach der Fertigstellung bzw. Inbetriebnahme eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes jährlich Abschreibungen über die Zeit der Nutzung entstehen und diese in den gemeindlichen Haushalt aufzunehmen sind. Unter dieser Haushaltsposition sind auch die Sofortabschreibungen geringwertiger Vermögensgegenstände (vgl. § 33 Abs. 4 GemHVO NRW) sowie die außerplanmäßigen Abschreibungen von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens (vgl. § 35 Abs. 5 GemHVO NRW) zu erfassen. Dazu gehören auch die erforderlichen Abschreibungen auf Finanzanlagen, die der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet werden bzw. dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen sowie Abschreibungen auf immaterielle Vermögensgegenstände. Aber auch Abschreibungen auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens sind unter dieser Position zu erfassen. Dagegen sind Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens, aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie aus dem Abgang von Finanzanlagen als Wertminderungen nicht unter dieser Haushaltsposition, sondern unter der Haushaltsposition „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ zu erfassen.

Eine Aufgliederung der bilanziellen Abschreibungen nach den einzelnen Bilanzposten, wie sie für den Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW vorgesehen ist, muss im Ergebnisplan nicht erfolgen. Soweit jedoch ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind die daraus entstehenden Abschreibungen als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und im Ergebnisplan entsprechend zu veranschlagen. Die bilanziellen Abschreibungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 57 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Den Abschreibungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände stehen ggf. auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW) gegenüber, die wegen der erhaltenen investiven Zuwendungen zur Anschaffung von Vermögensgegenständen gebildet worden sind (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Diese Sonderposten sind entsprechend den Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen aufzulösen (vgl. Abschnitte Nr. 1.3.2 und 1.3.4).

1.3.14 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen):

1.3.14.1 Allgemeines

Hierunter sind alle Leistungen der Gemeinde an Dritte zu erfassen, die von der Gemeinde gewährt werden, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Sie beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Derartige gemeindliche Leistungen stellen Transferleistungen dar und sind von der Gemeinde als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung als Transferaufwendungen auf Grund eines gemeindlichen Bescheides zu erfassen. Unter diese gemeindliche Leistungsform fallen insbesondere gemeindliche Hilfen an private Haushalte (Sozialtransferaufwendungen). Typisch dafür sind Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber sowie sonstige soziale Leistungen. Aber auch Hilfen der Gemeinde an Unternehmen (Subventionen) oder Fraktionszuwendungen, jedoch keine Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit, fallen hierunter. Als Transferaufwendungen werden daher z.B. Zuweisungen

und Zuschüsse für laufende Zwecke, Schuldendiensthilfen u.a. erfasst. Dazu gehören auch Fälle, wenn sich die Gemeinde lediglich an einer Finanzierung beteiligt, z.B. bei der Umlage nach Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NRW) oder an Leistungen nach sonstigen landes- oder bundesrechtlichen Vorschriften. Die Steueraufwendungen der Gemeinde sind jedoch nicht unter dieser Position zu erfassen. Die gemeindlichen Transferaufwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.14.2 Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung des Dritten

Bei der Gewährung von Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke durch die Gemeinde kann eine Gegenleistung des Dritten privatrechtlich vereinbart als auch öffentlich-rechtlich begründet sein. Aus der getroffenen Vereinbarung heraus sollte erkennbar sein, ob und in welcher sachlichen und zeitlichen Form eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten bzw. welche Ansprüche (Forderungen) der Gemeinde bestehen. Besteht eine über das Haushaltsjahr hinausgehende (mehrjährige) Gegenleistungsverpflichtung, ist eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung vorzunehmen, so dass jeweils nur der betreffende Jahresbetrag unter dieser Position zu erfassen ist.

Dagegen werden aktivierbare Zuwendungen, bei denen aus der Gewährung der investiven Zuwendung heraus die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstandes wird oder eine mehrjährige Gegenleistung des Zuwendungsempfängers wegen der gewährten Zuwendung verlangt wird, nicht unter dieser Position erfasst. Derartige gemeindliche Zuwendungen sind vielmehr unter den Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zu erfassen. Erst wenn wegen einer Gegenleistungsverpflichtung ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW) gebildet wird, ist dessen jährliche Abschreibung zu erfassen.

1.3.14.3 Umlagen

Unter dieser Haushaltsposition sind Umlagen, die ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs von der Gemeinde auf Grund eines bestimmten Schlüssels gezahlt werden, z.B. die Kreisumlage, zu erfassen. Aber auch Umlagen an Zweckverbände und ähnliche kommunale Zusammenschlüsse für die Erfüllung bestimmter Aufgaben gehören zu dieser Position. Hier sind jedoch keine Kostenumlagen, die von der Gemeinde wegen der Erbringung von Gütern und Dienstleistungen durch eine andere Stelle zu zahlen sind, zu erfassen (vgl. Abschnitt Nr. 1.3.12). Die Transferaufwendungen und Umlagen der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 53 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.15 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen):

Unter der Position „Sonstige ordentliche Aufwendungen“ sind alle Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen, den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen oder den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind, zu erfassen. Hier sind die sonstigen Personal- und Versorgungsaufwendungen, z.B. für Aus- und Fortbildung, Reisekosten, Ersatz für Sachschäden, Ausgleichsabgabe nach dem Schwerbehindertengesetz u.a. zu erfassen. Aber auch Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten, z.B. Aufwendungen für Mieten, Pachten, Leasing, Geschäftsaufwendungen und Aufwendungen für Beiträge gehören dazu. Ebenso sind Verluste aus dem Abgang von Gegenständen des Umlaufvermögens, aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens sowie aus dem Abgang von Finanzanlagen als Wertminderungen unter dieser Haushaltsposition und nicht unter der Haushaltsposition „Bilanziellen Abschreibungen zu erfassen (vgl. Abschnitt Nr. 1.3.13). Zu den sonstigen ordentlichen Aufwendungen gehören auch die Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen, betriebliche Steueraufwendungen und andere sonstige ordentliche Aufwendungen.

Unter dieser Haushaltsposition sind auch die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit (Ratsmitglieder u.a.) sowie die Verfügungsmittel des Bürgermeisters zu erfassen. Ebenso gehören Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen für Deponien und Altlasten, für Instandhaltungsrückstellungen sowie für die sonstigen Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW dazu (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO NRW). Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 54 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.16 Zu Nummer 16 (Finanzerträge):

Hier sind insbesondere Zinsen aus gegebenen Darlehen, aber auch Dividenden oder andere Gewinnanteile als Erträge aus Beteiligungen oder Wertpapieren des Anlagevermögens, aber auch Zinsen aus Geldanlagen und Kontoguthaben sowie andere zinsähnliche Erträge als Finanzerträge zu erfassen. Hierunter fallen auch die Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, z.B. Tages- und Festgeldzinsen. Nicht dazu gehören Zinszuschüsse sowie Verzugszinsen (Stundungs- oder Aussetzungszinsen, die durch ein Hinausschieben der Zahlungsfälligkeit entstehen. Diese sind unter den „sonstigen ordentlichen Erträgen“ zu erfassen. Auch Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen sind hier nicht zu erfassen. Die Finanzerträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 46 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.17 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen):

Hier sind Zinsaufwendungen und Kreditbeschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital, aber auch sonstige Finanzaufwendungen auszuweisen, auch Zinsen im Rahmen eines Kontokorrentkredites. Hierzu gehören nicht die allgemeinen Aufwendungen für den Geldverkehr, z.B. Kontoführungsgebühren, die unter den sonstigen ordentlichen Aufwendungen zu erfassen sind. Anders als im Handelsrecht werden unter dieser Haushaltsposition jedoch keine Abschreibungen von Finanzanlagen erfasst, weil diese Vermögensgegenstände der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet werden bzw. dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Sie stellen somit keine „Nebengeschäfte“ der Gemeinde dar, die aus „betrieblicher Sicht“ unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis zu erfassen und damit getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen wären. Die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 55 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.18 Zu den Nummern 18 und 19 (Außerordentliche Erträge und Außerordentliche Aufwendungen):

Erträge und Aufwendungen, die außerhalb der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit der Gemeinde entstehen, aber durch die Aufgabenerfüllung der Gemeinde verursacht wurden, werden als außerordentliche Erträge und Aufwendungen bezeichnet. Die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ werden im gemeindlichen Haushaltsrecht genauso wie im Handelsrecht verwendet und sind daher eng auszulegen (vgl. § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB). Im Rahmen der Abgrenzung, ob Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu außerordentlichen Erträgen oder Aufwendungen führen, muss geprüft werden, ob diese Vorgänge

- in hohem Maße ungewöhnlich sind, d.h. deren Auftreten nicht erwartet werden kann,
- selten oder unregelmäßig vorkommen, d.h. nicht ständig anfallen bzw. nicht wiederkehrender Natur und somit nicht planbar sind sowie
- materiell bedeutsam sind, d.h. von den finanziellen Auswirkungen her wesentlich in Bezug auf die örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde sind.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um Erträge und Aufwendungen aus Geschäftsvorfällen der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren. Als außerordentliche Erträge sind z.B. Versicherungsleistungen oder besondere Zuweisungen nach Naturkatastrophen, als außerordentliche Aufwendungen z.B. die notwendigen Leistungen der Gemeinde zur Beseitigung von Naturkatastrophen anzusehen. Auch Abschreibungen, die entstehen, weil ein Geschäftsvorfall der Gemeinde als außerordentlich zu klassifizieren ist, sind im Ergebnisplan als außerordentliche Aufwendungen zu behandeln und entsprechend zuzuordnen. Die außerhalb der laufenden Ver-

waltungstätigkeit der Gemeinde liegenden Geschäftsvorfälle, die zu außerordentlichen Erträge oder außerordentlichen Aufwendungen führen, sind als wichtige gemeindliche Angaben gesondert im Anhang zu erläutern (vgl. § 44 GemHVO NRW).

Außerordentliche Erträge und Aufwendungen bei Gemeinden beruhen auf seltenen und ungewöhnlichen Vorgängen, z.B. Naturkatastrophen, sonstige durch höhere Gewalt verursachte Unglücke. Aber auch Spenden, sofern sie von wesentlicher Bedeutung für die individuellen Gegebenheiten der Gemeinde sind und ohne Auflage gewährt werden, zählen dazu. Unter diese Position fallen nicht die Veräußerungen von Vermögensgegenständen, die im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde regelmäßig erfolgen. Stellt die Veräußerung jedoch einen ungewöhnlichen Vorgang oder eine Aufgabe einer wesentlichen Betriebsgrundlage dar, z.B. die Veräußerung eines gemeindlichen Unternehmens oder einer langjährigen wesentlichen Beteiligung, soll diese, weil sie aus der Natur der Sache heraus als selten und nicht gewöhnlich zu bewerten ist, hier erfasst werden. Die außerordentlichen Erträge sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 49, die außerordentlichen Aufwendungen der Kontengruppe 59 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan):

2.1 Allgemeines

Im Ergebnisplan bedarf es zur Umsetzung des vom Rat gewollten haushaltswirtschaftlichen Handelns und der vereinbarten produktorientierten Ziele der Darstellung des voraussichtlichen Jahresergebnisses. Weil die Aufwendungen und Erträge in der Periode gebucht werden, in der sie verursacht worden sind, wird die Ermittlung dieses Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr begrenzt. Weil der Ergebnisplan nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut ist, werden die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt voneinander aufgezeigt. Ein solcher Ergebnisplan vermittelt die notwendige Transparenz über das voraussichtliche Jahresergebnis des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde.

Der Ausweis des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit, des Finanzergebnis, des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses eines Haushaltsjahres nach Arten, Höhe und Quellen im Haushaltsplan dienen der Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen. Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und der Richtigkeit muss bei allen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der jeweilige Betrag positiv oder negativ ist bzw. einen Überschuss oder einen Fehlbetrag darstellt. Dies bringt mit sich, die Erträge nicht als negative Beträge und die Aufwendungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen. Dann bietet das Jahresergebnis der Gemeinde, das aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, dem Finanzergebnis (insgesamt das ordentliche Ergebnis) und dem außerordentlichen Ergebnis ermittelt wird, eine zutreffende Information über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde.

Anders als im Handelsrecht ist das „Finanzergebnis“ jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden mit der Folge, dass die Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Die Finanzanlagen stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ im handelsrechtlichen Sinne dar, so dass die Abschreibungen dafür auch nicht unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis zu erfassen und damit getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen wären. Außerdem erleichtert die gewählte Erfassung die Transparenz des jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauchs aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen in der Ergebnisrechnung.

2.2 Summen- und Saldenbildung

2.2.1 Zu Nummer 1 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit):

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit weist die Ertragskraft aus, die sich aus der laufenden Tätigkeit der Gemeinde ergibt. Es umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge und ist als Saldo der ordentlichen Erträge (vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 9 GemHVO NRW) und ordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2

Abs. 1 Nrn. 10 bis 15 GemHVO NRW) zu ermitteln. Die ordentlichen Erträge ergeben sich durch eine Addition der genannten Ertragspositionen und die ordentlichen Aufwendungen durch eine Addition der genannten Aufwandspositionen.

2.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis):

Das Finanzergebnis aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit ist der Saldo aus den Finanzerträgen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 16 GemHVO NRW) und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 17 GemHVO NRW). Damit wird u.a. deutlich, wie das Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis beeinflusst. Anders als im Handelsrecht ist das „Finanzergebnis“ jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden mit der Folge, dass die Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Die Finanzanlagen stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ dar, so dass die Abschreibungen dafür auch nicht unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis zu erfassen und damit getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen wären. Außerdem erleichtert die gewählte Erfassung die Transparenz des jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauchs aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen in der Ergebnisrechnung.

2.2.3 Zu Nummer 3 (Ordentliches Ergebnis):

Das ordentliche Jahresergebnis setzt sich zusammen aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Nummer 1) und dem Finanzergebnis (Nummer 2). Es stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar. Das ordentliche Ergebnis wird – wie im Handelsrecht - nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen. Das ordentliche Jahresergebnis wird aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen) sowie dem Finanzergebnis (Saldo der Finanzerträge sowie der Zinsen und ähnlicher Aufwendungen) gebildet.

2.2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis):

Im kaufmännischen Rechnungswesen werden die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. Hierunter werden solche Vorfälle erfasst, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Dabei ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen. Das neue Gemeindehaushaltsrecht folgt dieser Abgrenzung.

Das außerordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 18 GemHVO NRW) und der außerordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 19 GemHVO NRW). Es zeigt, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind, und in welchem Umfang diese das Jahresergebnis beeinflussen. Wird ein außerordentliches Ergebnis im Rahmen des Jahresabschlusses ausgewiesen, ist dieses als wichtige gemeindliche Angabe im Anhang nach § 44 GemHVO NRW zu erläutern.

2.2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis):

Das Jahresergebnis wird als Saldo des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet und als positiver oder negativer Betrag angezeigt. Es zeigt das Ergebnis der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde. Der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wird daran gemessen sowie die dadurch ausgelöste Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde durch eine voraussichtliche Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage nach § 75 Abs. 2 und 3 GO NRW und/oder durch eine voraussichtliche Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW.

§ 3
Finanzplan

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
3. sonstige Transfereinzahlungen,
4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
7. sonstige Einzahlungen,
8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

auszuweisen.

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

Erläuterungen zu § 3:

I. Allgemeines

Auch im doppischen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere für Investitionen, nicht verzichtet werden. Daher wird in § 79 GO NRW bestimmt, dass der Haushaltsplan auch die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen in einem Finanzplan enthalten muss. Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan und die Finanzrechnung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern den Bestand. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft auf, die Arten der Auszahlungen die Mittelverwendung. Der Finanzplan wird im kaufmännischen Rechnungswesen selten verwendet. Er wird aber immer mehr im Hinblick auf die internationale Rechnungslegung auch für die Privatwirtschaft gefordert.

Der Finanzplan bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit dem Ergebnisplan einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Haushaltsplans, denn erst durch ihn werden die vorgesehenen Investitionen und die notwendige Finanzierungstätigkeit der Gemeinde abgebildet, die systematisch nicht im Ergebnisplan enthalten sind. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet der Finanzplan durch die Aufnahme aller Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Im Einzelnen sind folgende Zielsetzungen bedeutsam:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen,
- Nutzung der Finanzrechnung für die Finanzstatistik.

Mit dem Finanzplan werden daher die voraussichtlichen Veränderungen des Zahlungsmittelbestandes sowie der notwendige Kreditbedarf für Investitionen der Gemeinde aufgezeigt. Er erfasst alle gemeindlichen Geschäftsvorfälle, die das Geldvermögen verändern. Dadurch wird eine Verbindung zur gemeindlichen Bilanz hergestellt. Unberücksichtigt bleibt jedoch der unterjährige Liquiditätsbedarf, der durch Kredite zur Liquiditätssicherung gedeckt werden kann, wenn dafür in der Haushaltssatzung die notwendige und ausreichende Kreditermächtigung enthalten ist. Außerdem ist auch im Finanzplan der Grundsatz der Gesamtdeckung zur Anwendung kommen (vgl. § 20 GemHVO NRW). Die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung soll u.a. durch die Gliederung des Finanzplans nachvollziehbar gemacht und gewährleistet werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Haushaltspositionen des Finanzplans):

1.1 Komponenten des Finanzplans

Der Finanzplan wird wie der Ergebnisplan in Staffelform aufgestellt. Er weist Einzahlungen und Auszahlungen, gliedert nach Arten, aus. Er wird in Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufgeteilt, damit die Finanzvorgänge nachvollziehbar werden können. Die gewählte Form erhöht die Übersichtlichkeit, weil Zwischensummen als Saldobeträge ausgewiesen werden und durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht wird, ob der Betrag positiv oder negativ ist.

Für die Finanzplanung ist anders als beim Ergebnisplan das Kassenwirksamkeitsprinzip und nicht das Prinzip der Periodenabgrenzung anzuwenden. Dies führt dazu, dass im gemeindlichen Finanzplan alle im Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen von der Gemeinde zu erfassen sind. Der Finanzplan muss die durch die Absätze 1 und 2 der Vorschrift vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Die vorgenommene Spezialisierung der Haushaltspositionen trägt dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung. Außerdem ist auch das Bruttoprinzip zu

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 3 GemHVO NRW

beachten, so dass die Auszahlungen grundsätzlich nicht mit den Einzahlungen verrechnet werden dürfen. Es bestehen dazu aber Ausnahmen, z.B. für Abgaben nach § 19 Abs. 1 GemHVO NRW.

Der Finanzplan ist nach § 1 GemHVO NRW Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Er wird in Staffelform aufgestellt und stellt die Ermächtigungsgrundlage für die investiven Einzahlungen und Auszahlungen dar sowie für die Zahlungen der Gemeinde, die nicht gleichzeitig als Erträge oder Aufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit muss bei den im Finanzplan enthaltenen Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Der Finanzplan muss die durch die Absätze 1 und 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen und sollte entsprechend dem folgenden Schema aufgebaut sein.

Komponenten des Finanzplans						
Finanzplan	Ergebnis des Vorvorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit						
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit						
Darlehensaufnahme Tilgungen mit Saldo aus Finan- zierungstätigkeit						
Liquide Mittel						

Abbildung 50 „Komponenten des Finanzplans“

Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Das Muster des Finanzplans wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.2 Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen

Wie bei der Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form, werden Zwischensalden für die wichtigsten Ein- und Auszahlungsgruppen ermittelt, um die Liquiditätsströme ihrer Herkunft und Bedeutung gemäß auszuweisen (vgl. DRS 2 im Kapitel „Regelungstexte“). Die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte erfordert es, die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen im Finanzplan – wie bisher die kameralen Haushaltstellen – für die Gemeinden verbindlich festzulegen. Die nachfolgende Abbildung zeigt die Kontengruppen in den Kontenklassen 6 „Einzahlungen“ und 7 „Auszahlungen“ in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen auf (vgl. dazu auch § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen			
Bereich	Kontenklasse		Kontengruppen
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	
Ergebnisrechnung	4	Erträge	
	5	Aufwendungen	
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
Abschluss	8	Abschlusskonten	
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	

Abbildung 51 „Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“

Mit diesem NKF-Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung des Haushalts und der Buchungskonten gelassen. Bei der Festlegung der Buchungskonten soll den Steuerungserfordernissen und nicht einem gesonderten buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle der Vorrang eingeräumt werden. Daher bedarf es über die Haushaltspositionen des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung hinaus bei speziellen örtlichen Bedürfnissen weiterer Konten. Die notwendigen Steuerungsinformationen sowie die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik (vgl. Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“) erfordern vielmehr geeignete Auswertungsmöglichkeiten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens. Baut das Berichtswesen auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auf, erfordert diese nicht gesonderte Buchungskonten, sondern zutreffende Auswertungsmerkmale, die bei der Buchung den Geschäftsvorfällen beigelegt werden, damit eine Zuordnung im Rahmen der Auswertung systematisch erfolgen kann. Das Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Ziffern z.B. nicht nur zwischen Erträgen und Aufwendungen mit den daraus folgenden Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde, sondern auch nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u.a., unterschieden werden kann, dürfte auch für die Aufnahme von Auswertungskennzeichen geeignet sein. Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungvereinfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen legt.

1.3 Erläuterungen der Haushaltspositionen des Finanzplans

Die Einzahlungen und Auszahlungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander im Finanzplan zu veranschlagen, d.h. das Bruttoprinzip findet Anwendung (vgl. § 11 GemHVO NRW). Ebenso ist im Finanzplan zwischen den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, aus Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit zu

trennen. Die nach dieser Vorschrift notwendigen Haushaltspositionen des Finanzplans werden nachfolgend erläutert. Sie müssen auch in der Finanzrechnung entsprechend enthalten sein.

1.3.1 Zu den Nummern 1 - 14 (Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):

Im Finanzplan entsprechen die Ein- und Auszahlungsarten in der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“ der Nummern 1 bis 7 und 9 bis 14 den Ertrags- und Aufwandsarten des Ergebnisplans (vgl. § 2 Abs. 1 GemHVO NRW), weil die Erträge und Aufwendungen zugleich auch zahlungswirksam sein können. Daher sind die festgelegten Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus laufender Verwaltungstätigkeit, soweit sie den Erträgen und Aufwendungen entsprechen, in der gleichen Weise nach Arten zu gliedern. Zu den Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit gehören

- Steuern und ähnliche Abgaben,
- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
- sonstige Transfereinzahlungen,
- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
- privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen und
- sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

Zu den Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit gehören

- Personalauszahlungen,
- Versorgungsauszahlungen,
- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
- Transferauszahlungen und
- sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

Abweichungen ergeben sich in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten im Ergebnisplan, z.B. nach § 2 Abs. 1 Nr. 8 GemHVO, nicht zahlungswirksam sind sowie durch das bei der Veranschlagung zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip nach § 11 Abs. 3 GemHVO NRW, denn die Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Abs. 2 GemHVO NRW).

Es wird daher auf weitere Erläuterungen zu diesen einzelnen Einzahlungs- und Auszahlungsarten der Finanzrechnung verzichtet und auf die Erläuterungen zu den entsprechenden Ertrags- und Aufwandsarten verwiesen (vgl. § 2 Abs. 1 GemHVO NRW). Die Kontengruppen zu den Einzahlungsarten und Auszahlungsarten in der o.a. Abbildung sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen festgelegt worden (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). „Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“ aufgeführt.

1.3.2 Zu den Nummern 15 - 25 (Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit):

1.3.2.1 Allgemeines

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ werden die wichtigsten Arten der Zahlungen ausgewiesen, um die Finanzierung der geplanten Investitionen offen zu legen. Durch die Festlegung der Haushaltspositionen in der Vorschrift wird die Investitionstätigkeit der Gemeinde bestimmt. Darunter fallen Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, aus der Veräußerung von Sachanlagen, aus der Veräußerung von Finanzanlagen, von Beiträgen u.ä., Entgelte und sonstige Investitionseinzahlungen sind als gesonderte Positionen auszuweisen. Dies soll entsprechend für die Auszahlungen gelten, so dass Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen, für den Erwerb von Finanzanlagen, von aktivierbaren Zuwendungen und sonstige Investitionsauszahlungen auch als gesonderte Positionen auszuweisen sind. Bei der Veranschlagung ist auch die im Jahresabschluss vorzunehmende Bilanzierung zu beachten. Außerdem ist die Darstellung der einzelnen Investitionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts danach vorzunehmen, ob die Investitionen oberhalb oder unterhalb der vom Rat der Gemeinde festgelegten Wertgrenzen liegen. Sie soll dabei insgesamt ein vollständiges Bild über vorgesehene sowie laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde bieten und aufzeigen, in welchem Umfang das einzelne Haushaltsjahr betroffen ist. Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Rat der Gemeinde mit seiner Entscheidung über gemeindliche Investitionsmaßnahmen bereits zulässt, dass nach der Fertigstellung bzw. Inbe-

triebnahme eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes jährlich Abschreibungen über die Zeit der Nutzung entstehen und in den gemeindlichen Haushalt aufzunehmen sind.

Die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den Kontengruppen 68 „Einzahlungen aus Investitionstätigkeit“ und die Auszahlungen der Kontengruppe 78 „Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.2.2 Begriff der Investitionstätigkeit

Als „Investitionstätigkeit“ wird die Anlage von Finanzmitteln in materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter bezeichnet, die für die Gemeinde von Nutzen sind. Die dazu notwendigen Geldmittel dürfen daher nur zur Gestaltung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden. Für die Zuordnung von Einzahlungen und Auszahlungen zur Investitionstätigkeit kommt es deshalb darauf an, ob die Zahlungsströme vermögenswirksam sind, d.h. der Veränderung des Vermögens durch Anschaffungen oder Veräußerungen von Vermögenswerten dienen. Die Zahlungen müssen zudem dazu bestimmt sein, der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

Unter diese Vorgaben fallen der Erwerb und die Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens und von sonstigen finanziellen Vermögenswerten, z.B. die Anlage von Finanzmittelbeständen als Wertpapiere des Umlaufvermögens oder auch von Grundstücken, die wegen einer beabsichtigten kurzfristigen Veräußerung in der gemeindlichen Bilanz im Umlaufvermögen anzusetzen sind. Die Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen ist allein nicht ausschlaggebend dafür, ob die Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes für die Gemeinde eine Investition darstellt, denn der Begriff „Investition“ ist vorrangig auf den haushaltsrechtlichen Finanzierungsvorgang ausgerichtet.

Bei der Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen ist zudem darauf zu achten, dass diese als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten sind und daher zu einem in der Bilanz aktivierbaren Vermögensgegenstand führen. Nur in diesen Fällen dürfen die Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan der Investitionstätigkeit zugeordnet werden. Wird dagegen kein neues Sachvermögen geschaffen, sind die erbrachten Leistungen vielmehr als „Erhaltungsaufwand bzw. als Unterhaltungsaufwand“ zu qualifizieren. Die Auszahlungen dafür dürfen dann nicht mit Krediten für Investitionen finanziert werden, sondern stellen Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

1.3.2.3 Festlegung von Wertgrenzen für Investitionen

Die Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen sind unverändert geblieben. Es ist jedoch als sachgerecht bewertet worden, nicht mehr den unbestimmten Rechtsbegriff der „Erheblichkeit“ zu verwenden, der in der Vergangenheit bereits vielfach vor Ort unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten durch eine Betragsgrenze ausgefüllt wurde. Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates ist daher in § 14 GemHVO NRW festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen festzulegen hat. Damit wird ein Rahmen für den Umgang der Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen geschaffen, der zutreffend die örtlichen Gegebenheiten berücksichtigen kann und sich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan auswirkt.

Es bleibt nach der genannten Vorschrift der Gemeinde überlassen, ob durch den Rat die Wertgrenze einheitlich für alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oder differenziert nach Maßnahmen oder haushaltsmäßigen Produktbereichen festgelegt werden. Auch obliegt es der Eigenverantwortung der Gemeinde, die Geltungsdauer dieser Festlegung zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, dass eine ausschließliche Festlegung in der Haushaltssatzung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung diese Festlegung erneut getroffen wird.

Die Festlegung von Wertgrenzen wirkt sich auf den Teilfinanzplan aus, dem vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen sind. Die jeweiligen Teilfinanzpläne bestehen aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten

einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Der Teil B hat die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen zu enthalten.

1.3.2.4 Einzahlungsarten aus Investitionstätigkeit

1.3.2.4.1 Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen

Zu den Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen zählen Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen an den privaten Bereich oder umgekehrt, die ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen geleistet werden. Erhaltene investive Zuwendungen sind daher nicht im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung zu erfassen (vgl. § 2 GemHVO NRW). Bei der späteren Nutzung der mit Zuwendungen finanzierten Anschaffung von Vermögensgegenständen werden Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuwendungen, die wegen der gewährten investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.1 GemHVO NRW), im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung erfasst. Bei den erhaltenen investiven Zuwendungen ist zudem zu prüfen, ob diese nur für investive Maßnahmen zu verwenden sind. Ist dies nicht der Fall, z.B. bei der Schulpauschale, und von der Gemeinde vorgesehen, Teile der investiven Zuwendung für die laufende Verwaltungstätigkeit einzusetzen, führt dies nicht zu einer anderen Klassifizierung der Einzahlung aus der erhaltenen Zuwendung. Der Grundsatz der Klarheit und Wahrheit erfordert aber in solchen Fällen, entsprechende ergänzende Angaben zu machen, um die notwendige Transparenz über den zulässigen Einsatz der erhaltenen Finanzmittel zu schaffen.

1.3.2.4.2 Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen

Unter dieser Haushaltsposition sind Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen zu erfassen. Unter Sachanlagen sind in der gemeindlichen Bilanz die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde zu erfassen, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) genutzt werden. Dabei ist für den Bilanzausweis eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z.B. Maschinen, Fahrzeuge, vorzunehmen.

Bei den unbeweglichen Sachanlagevermögen stellen die öffentlichen Liegenschaften einen großen Teil des Vermögens der Gemeinde dar, die im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen sind. Der Grundstücksbegriff stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Außerdem bilden Grund und Boden sowie Gebäude als unterschiedliche Anlagegüter eine wirtschaftliche Einheit. Entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung ist in der Bilanz eine Untergliederung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorzunehmen.

1.3.2.4.3 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen

Unter dieser Haushaltsposition sind Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen zu erfassen. Unter Finanzanlagen sind in der gemeindlichen Bilanz die Vermögenswerte anzusetzen, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den verselbstständigen Organisationseinheiten sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Dies zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinden auf Grund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationseinheiten (verselbstständigte Aufgabenbereiche) erledigen lassen und dafür Finanzinvestitionen leisten. Hier werden deshalb z.B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen (nur mit eigenem Rechnungskreis), Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen erfasst.

1.3.2.4.4 Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten

Erhaltene Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 KAG sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, wenn diese für die Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen und damit ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen von der Gemeinde erhoben werden, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau der Straße. Erhaltene Beiträge u.ä. Entgelte sind daher nicht im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung zu erfassen (vgl. § 2 GemHVO NRW), sondern der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzurechnen und unter dieser Haushaltsposition zu erfassen. Auch die Beiträge, die von der Gemeinde als Erschließungsbeiträge nach § 127 BauGB erhoben werden, fallen unter diese Position. Bei der späteren Nutzung der mit den Beiträgen bzw. Entgelten finanzierten Anschaffung von Vermögensgegenständen werden Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, die wegen der gewährten investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.2 GemHVO NRW), im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung erfasst.

1.3.2.4.5 Sonstige Investitionseinzahlungen

Diese Haushaltsposition dient als Auffangposition für Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die keiner anderen Haushaltsposition aus Investitionstätigkeit zugeordnet werden können.

1.3.2.5 Auszahlungsarten aus Investitionstätigkeit

1.3.2.5.1 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden

Unter dieser Haushaltsposition sind Auszahlungen für den Erwerb von unbebauten Grundstücken zu erfassen. Als Grundstücke werden vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Unbebaute Grundstücke sind daher Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG) und im Jahresabschluss unter den dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.1 GemHVO NRW). Dazu gehören auch die Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken für das Infrastrukturvermögen der Gemeinde, dass jedoch unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen ist (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.3.1 GemHVO NRW).

Auch Auszahlungen für den Erwerb von bebauten Grundstücken sind unter dieser Haushaltsposition zu erfassen, die im Jahresabschluss unter den dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen sind (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.2 GemHVO NRW). Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Als Gebäude gelten Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind. Dazu gehören auch Auszahlungen für den Erwerb von bebauten Grundstücken, auf denen sich fremde Bauten befinden. Zu beachten ist, dass der Erwerb von Grundstücken, die z.B. als Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke zur Wiederveräußerung erworben werden, wie der Erwerb von Vorräten zu behandeln ist und diese Grundstücke im Umlaufvermögen anzusetzen sind, solange die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser unbeweglichen Vermögensgegenstände ist.

1.3.2.5.2 Auszahlungen für Baumaßnahmen

Unter dieser Haushaltsposition sind Auszahlungen für Baumaßnahmen zu erfassen. Sie werden vielfach als Anlagen im Bau in der gemeindlichen Bilanz erfasst und bilden dort den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes. Dies ist auch ausschlagend für die Veranschlagung der Auszahlungen für Baumaßnahmen.

1.3.2.5.3 Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen

Unter dieser Haushaltsposition sind von der Gemeinde Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Sachen des Anlagevermögens erfassen. Bewegliche Sachen sind i.d.R. die abnutzbaren Vermögensgegenstände der Gemeinde, z.B. Maschinen, technische Anlagen und sonstige Geräte, Fahrzeuge einschließlich der Spezialfahrzeuge der Gemeinde, Betriebs- und Geschäftsausstattung einschließlich der speziellen Ausstattungs- und Ausrüstungsgegenstände in einzelnen Fachbereichen, z.B. bei der Feuerwehr.

1.3.2.5.4 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen

Unter dieser Haushaltsposition sind Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen, z.B. Beteiligungen, Wertpapiere, sonstige Kapitalanlagen zu erfassen. Vergleiche dazu Abschnitt Nr. 1.3.2.3.3 „Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen“.

1.3.2.5.5 Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen

Unter dieser Haushaltsposition sind Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde zu erfassen. Die aktivierbaren Zuwendungen (Investitionsförderungsmaßnahmen) werden im NKF als Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Daher ist die gesonderte Nennung dieses Begriffes entbehrlich geworden und in § 86 GO NRW nicht mehr enthalten. Von der Gemeinde gezahlte Zuwendungen für Investitionen Dritter sind dann unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen, wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes wird und dieser in der gemeindlichen Bilanz aktiviert wird. Diese Zuordnung von geleisteten Zuwendungen zur Investitionstätigkeit gilt auch dann, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine Verpflichtung in sachlicher und zeitlicher Hinsicht auferlegt (Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). Ggf. kann auch eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung bestehen, die in der Bilanz unter den immateriellen Vermögensgegenständen anzusetzen ist oder besondere investive Leistungen an Beteiligungen, die unter den Finanzanlagen anzusetzen sind. In diesem Fall ist die Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ zu aktivieren und durch eine periodengerechte Abgrenzung im Zeitablauf zu mindern. In den übrigen Fällen stellen die geleisteten Zuwendungen für die Gemeinde Aufwendungen dar und sind im Ergebnisplan zu veranschlagen.

1.3.2.5.5 Sonstige Investitionsauszahlungen

Diese Haushaltsposition dient als Auffangposition für Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde, die keiner anderen Haushaltsposition aus Investitionstätigkeit zugeordnet werden können. Darunter können z.B. auch Rückzahlungen veranschlagt werden, wenn diese wegen einer nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben verwendeten nicht rückzahlbaren Zuwendung oder wegen einer vorzeitigen Beendigung der zweckentsprechenden Nutzung eines mit einer investiven Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes von der Gemeinde an den Zuwendungsgeber zu leisten sind. Die deshalb ggf. vorzunehmende anteilige Auflösung des wegen der erhaltenen investiven Zuwendung gebildeten Sonderpostens ist in Höhe des Rückzahlungsbetrages ins Eigenkapital umzuschichten. Dies ist nicht gleichzeitig in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

1.3.2.6 Ausleihungen der Gemeinde

Die Gewährung von langfristigen Darlehen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde kann als Finanzforderung der Gemeinde unter der Investitionstätigkeit zu erfassen sein. Dies gilt dann, wenn das gewährte Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren ist. Als Ausleihungen werden langfristige Finanzforderungen der Gemeinde, denen Geld- oder Finanzgeschäfte zu Grunde liegen, betrachtet. Die Langfristigkeit der gewährten Darlehen ist jedoch allein noch kein ausreichendes Abgrenzungskriterium, um in der Finanzrechnung eine Zuordnung zur Investitionstätigkeit vorzunehmen. Vor einer solchen Zuordnung ist vielmehr noch zu prüfen, ob das Darlehen

unter dem Zweck gewährt worden ist, dass die Hingabe dauernd den Verwaltungsbetrieb der Gemeinde zu dienen hat. Geht die Gemeinde mit dem Darlehen eine langfristige Bindung z.B. mit einem ihrer Betriebe ein, d.h. ist die Hingabe des Darlehens durch die Gemeinde deshalb erfolgt, damit dadurch Erträge erwirtschaftet (Eigenkapital ersetzt) und der fremde Betriebszweck gefördert wird, ein unternehmerischer Einfluss ausgeübt oder eine Geschäftsbeziehung dauerhaft gesichert werden soll, ist ein solches Darlehen als Ausleihung zu klassifizieren. Die Zahlungen aus diesen Finanzgeschäften sind dann unter der Investitionstätigkeit als „Erwerb von Finanzanlagen“ zu erfassen.

1.3.3 Zu den Nummern 26 und 27 (Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit):

1.3.3.1 Allgemeines

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ werden im Finanzplan die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt ausgewiesen. Die Jahressummen daraus in der Finanzrechnung verändern die betreffenden Passivposten in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 4.2 GemHVO NRW).

Im Finanzplan ist eine Veranschlagung der Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung sowie der Auszahlungen für deren Tilgung nicht zulässig, weil diese Kreditmittel keine haushaltmäßigen Finanzierungsmittel, sondern nur zahlungswirksame „Betriebsmittel“ zur Liquiditätssicherung darstellen. Zudem kann wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs an diesen finanziellen „Betriebsmitteln“ kein endgültiger Betrag für das gesamte Haushaltsjahr bestimmt werden. Deshalb wird für das Haushaltsjahr nur ein möglicher Höchstbetrag als geschätzter höchster aufgenommenen Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung bestimmt. Es bleibt daher für die Aufnahme von Krediten zu Liquiditätssicherung - wie bisher bei Kassenkrediten - bei der Festlegung eines Höchstbetrages zur Aufnahme derartiger Kredite in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW). Deren Bestand ist dann im Jahresabschluss der Gemeinde stichtagsbezogen unter dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO NRW).

Die Gewährung von Darlehen bzw. daraus entstehende Rückflüsse im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde sind grundsätzlich unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde zu erfassen. Nur in den Fällen, in denen das gewährte Darlehen dazu bestimmt ist, eine langfristige Bindung an den Darlehensnehmer bzw. gemeindlichen Betrieb einzugehen und dauernd dem Verwaltungsbetrieb der Gemeinde dienen soll, ist es als Ausleihung zu klassifizieren und der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen.

1.3.3.2 Keine Kreditaufnahme für eine Kapitalanlage (Geldanlage)

Die beschriebene Charakterisierung von Zahlungen für Investitionen könnte den Schluss zulassen, dass die Gemeinde ihre Finanzmittel für eine Kapitalanlage (Geldanlage) mit Krediten finanziert werden darf. In diesen Fällen kann zwar von einer Bedarfsdeckung bei der Gemeinde ausgegangen werden, weil der Kauf einer Kapitalanlage vorgesehen ist, jedoch stehen der Geldanlage von Fremdkapital die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW und das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW entgegen. Eine Geldanlage setzt daher voraus, dass eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital aufgenommen wird. Der Beschaffung von Fremdkapital für den Kauf einer Kapitalanlage kann auch der Verwendungszweck einer Geldanlage entgegenstehen, wenn diese dazu dient, in künftigen Haushaltsjahren die Auszahlungen aus zahlungswirksamen Aufwendungen zu ermöglichen. Durch diesen Zweck verliert der Kauf einer Kapitalanlage auch den Charakter einer Investition, um einen Kredit dafür aufnehmen zu können. In diesen Fällen besteht dann auch kein aktuelles Erfordernis für eine Bedarfsdeckung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, die für die Aufnahme eines Kredites für Investitionen eine Voraussetzung ist.

1.3.3.3 Zuordnung der Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen

Die Kontengruppen zu dem Einzahlungsarten und Auszahlungsarten aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen festgelegt worden (vgl. § 27 Abs.

7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Die Einzahlungen sind den Kontengruppen 66 „Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen“ und 69 „Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet worden. Die Auszahlungen sind den Kontengruppen 75 „Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen“ und 79 „Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet worden.

2. Zu Absatz 2 (Summen- und Saldenbildung im Finanzplan):

Die Regelung bestimmt die Saldenbildung und den Ausweis näher. Wie beim Ergebnisplan werden auch im Finanzplan bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der benannten Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist für jede Gruppe ein Saldo zu bilden, also für die Gruppen „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“. Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Dieser Bestand fließt als liquide Mittel in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Abs. 3 GemHVO NRW). Unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit muss bei den im Finanzplan enthaltenen Summen- und Saldobeträgen durch ein Vorzeichen erkennbar gemacht werden, ob der Betrag positiv oder negativ ist. Dies bringt mit sich, die Einzahlungen nicht als negative Beträge und die Auszahlungen nicht als positive Beträge zu veranschlagen, um u.a. auch eine zutreffende Information über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde zu vermitteln.

2.1 Zu Nummer 1 (Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit auf. Dazu gehören nicht die erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie erhaltene Dividenden. Ist der Saldo daraus negativ, hat die Gemeinde i.d.R. Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW aufgenommen, um ihren Zahlungsverpflichtungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nachzukommen. Die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde sind im Abschnitt Nr. 1.3.1 dargestellt.

2.2 Zu Nummer 2 (Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit):

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die gemeindlichen Investitionen bzw. den Ressourcen der Gemeinde auf, mit denen langfristig, i.d.R. länger als ein Jahr, ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Ist der Saldo daraus negativ, kann daraus nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde in gleicher Höhe Kredite für Investitionen nach § 86 GO NRW benötigt, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen. Die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde sind im Abschnitt Nr. 1.3.2 dargestellt.

2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag):

Die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 soll als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aufzeigen, in welchem Umfang die Gemeinde durch die Erzielung von Einzahlungen die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und aus Investitionstätigkeit decken kann, ohne dafür Kredite aufnehmen zu müssen.

2.4 Zu Nummer 4 (Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit)

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahmen und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt die rein finanzwirtschaftlichen Transaktionen auf. Dabei ist zu beachten, dass im Finanzplan i.d.R. keine Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW, sondern nur Kredite für Investitionen nach § 86 GO NRW veranschlagt werden. In der Finanzrechnung dagegen sind auch die Kredite zur Liquiditätssicherung nachzuweisen (vgl. § 39 GemHVO NRW). Die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind im Abschnitt Nr. 1.3.3 dargestellt.

2.5 Zu Nummer 5 (Änderung des Bestandes an Finanzmitteln):

Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln zeigt die geplanten Veränderungen der Finanzmittel durch die Aktivitäten der Gemeinde im konsumtiven und investiven Bereich auf. Der Betrag wird daher durch eine Salden- und Summenbildung ermittelt. Wie aufgezeigt sind im Finanzplan für jedes Haushaltsjahr der Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
- die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
- die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,
- die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen. Die Darstellung der Änderung des Bestandes an Finanzmitteln als Ergebnis ist für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sowie die ihr zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Damit wird auch darüber Auskunft geben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat.

2.6 Zu Nummer 6 (Liquide Mittel):

Unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit einschließlich der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln, bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer sein muss, sowie unter Einbeziehung des Anfangsbestandes an Finanzmitteln der Gemeinde (am Anfang des Haushaltsjahres) wird der Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) ermittelt. Im Jahresabschluss wird der in der Finanzrechnung ausgewiesene Finanzmittelbestand mit dem Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz abgeglichen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 2.4 GemHVO NRW).

3. Zu Absatz 3 (Beachtung des Kontierungsplans):

Zur Nachvollziehbarkeit der eingegangenen und geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts, aber auch, um Gemeinden miteinander vergleichen zu können sowie zur Erfüllung statistischer Anforderungen, ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan, der die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Positionen des Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Abs. 7 GemHVO NRW festlegt, anzuwenden (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Dieser Kontierungsplan stellt daher einen verbindlichen Leitfaden für die gemeindliche Praxis dar. Die örtlich notwendige Untergliederung der Haushaltspositionen nach Absatz 1 steht in der Verantwortung der Gemeinde.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 4 Teilpläne

(1) ¹Die Teilpläne sind produktorientiert. ²Sie bestehen aus einem Teilergebnisplan und einem Teilfinanzplan. ³Sie werden nach Produktbereichen oder nach Verantwortungsbereichen (Budgets) unter Beachtung des vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktrahmens aufgestellt.

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

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

(3) ¹Die Teilergebnispläne sind entsprechend § 2 aufzustellen. ²Für jeden Teilergebnisplan ist ein Jahresergebnis entsprechend § 2 Abs. 2 darzustellen. ³Soweit Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden, sind diese zusätzlich abzubilden.

(4) ¹Im Teilfinanzplan sind als einzelne Positionen die Einzahlungen und die Auszahlungen für Investitionen entsprechend § 3 Abs. 1 Nrn. 15 bis 25 sowie die Summe der Einzahlungen, die Summe der Auszahlungen und der Saldo daraus auszuweisen. ²Als Einzelmaßnahmen sind jeweils Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen auszuweisen. ³Dazu sind zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Beträgen nach Satz 1 die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben.

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

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

Erläuterungen zu § 4:

I. Allgemeines

1. Produktorientierte Haushaltssteuerung

Mit der Reform des Haushaltsrechts soll erreicht werden, dass die Gemeinden nicht mehr nur nach den eingesetzten Finanzmitteln, Sachmitteln und Personaleinsatz ihrer stetigen Aufgabenerfüllung nachkommen und ihre Haushaltswirtschaft steuern (Input), sondern auch und vor allem nach den erbrachten bzw. den zu erbringenden gemeindlichen Leistungen (Output). Diese neue Steuerung soll unter Einbeziehung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs vorgenommen werden (Ressourcenverbrauchskonzept), das in der fachlichen Ausführung möglichst eigenverantwortlich in einer Hand liegen soll (dezentrale Ressourcenverantwortung). Dieser Reformansatz bedingt nicht, dass die Gesamtverantwortung des Bürgermeisters für die Gemeinde und die Finanzverantwortung des Kämmerers entbehrlich sind. Es erfordert aber, in den Gemeinden verstärkt betriebswirtschaftliche Instrumente und Methoden, z.B. die Rechengrößen „Erträge“ und „Aufwendungen“, die doppelte Buchführung, die Produktorientierung, Budgetierung, Leistungskennzahlen, Controlling, Kosten- und Leistungsrechnung u.a. zur Anwendung kommen zu lassen.

Der Haushalt ist und bleibt dabei das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der gemeindlichen Verwaltung. Im Haushaltsplan der Gemeinde sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen abbilden, im Finanzplan die Einzahlungen und Auszahlungen. Diese sollen aus Steuerungsgesichtspunkten untergliedert werden, so dass produktorientierte und steuerungsrelevante Teilpläne entstehen.

2. Gliederung des Haushaltsplans in produktorientierte Teilpläne

2.1 Allgemeines

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans nach § 79 GO NRW. Zugleich wird den Gemeinden erstmals die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Dies trägt wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Dementsprechend sind Regelungen über

- die Produktorientierung des Haushalts auf der Grundlage einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen durch Produkte,
- die Budgetierung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens und
- die mögliche Verbindung von Ressourcen- und Fachverantwortung

geschaffen worden. Statt der bisherigen Gliederung in Einzelpläne wird der Haushaltsplan in Teilpläne gegliedert, in denen die Ressourcen als Aufkommen (Ertrag) oder Verbrauch (Aufwand) abgebildet werden. Damit wird dem Budgetrecht des Rates Rechnung getragen, denn dieser muss neben den Festlegungen der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen auch sachliche Zuordnungen unter Beachtung der stetigen Aufgabenerfüllung und der gemeindlichen dauernden Leistungsfähigkeit treffen. Dies erfordert, neben der Abbildung der laufenden Verwaltungstätigkeit in den Teilergebnisplänen und der Investitionstätigkeit in den Teilfinanzplänen auch die allgemeine Finanzierungstätigkeit für den gesamten Haushalt in einem besonderen Teilplan abzubilden (vgl. Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

Nach der Diskussion und den Erkenntnissen über die Neue Steuerung und deren Erprobung kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung des Haushaltsplans durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans in der Eigenverantwortung der Gemeinde ein Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung und Zielerreichung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. Vereinbarte Ziele und messbare Kennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des Haushaltsplans ausgewiesen werden (vgl. § 12 GemHVO NRW).

2.2 Gliederung und Inhalte der Teilpläne

2.2.1 Allgemeines

Die Untergliederung in Teilpläne ist nicht getrennt nach Ergebnisplan und Finanzplan vorzunehmen. Vielmehr müssen die vorgesehenen Teilpläne wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene nicht nur eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten enthalten, sondern auch Ziele und Leistungskennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln (vgl. § 12 GemHVO NRW). Zur besseren Verständlichkeit der Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans bietet es sich an, den darin enthaltenen Teilplänen eine schematische Übersicht voranzustellen, aus der die örtlich erforderlichen Produktbereiche sowie die daraus ggf. abgeleiteten und gebildeten Produktgruppen, aber auch die örtlichen Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen in Teilpläne gegliedert, soll gleichwohl die Produktorientierung der Gemeinde insgesamt erkennbar sein, so dass wie - angeführt - auch in diesen Fällen eine Übersicht darüber sinnvoll ist.

2.2.2 Gestaltung der Teilpläne

Das Muster zeigt die Grundzüge der Inhalte der Teilpläne anhand eines Produktbereiches schematisch auf (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Darin enthaltene Bezeichnungen sollen lediglich den Aufbau des Teilplanes verdeutlichen.

Haushaltsplan ...				Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr			
Gesundheitsdienste Produktbereich 07							
Inhalte des Produktbereiches							
Beschreibung und Zielsetzung: Zielgruppe(n): Besonderheiten im Haushaltsjahr:							
Produktbereichsübersicht Produktgruppen mit - den wesentlichen beschriebenen Produkten: - den einzelnen Zielen: - den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung: (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW gegliedert werden.)							
Personaleinsatz (Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ergänzt werden.)							
Teilergebnisplan							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).)							
Teilfinanzplan							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).)							
Bewirtschaftungsregelungen				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan:			
				Sonstiges:			
Erläuterungen zu den Haushaltspositionen				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan:			
				Sonstiges:			
Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse							

Abbildung 52 „Inhalte der Teilpläne“

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1:

1.1 Zu Satz 1 (Produktorientierte Teilpläne):

1.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift bestimmt, dass die Gemeinde die Teilpläne produktorientiert aufzustellen hat. Dieser Festlegung liegen die Erkenntnisse aus den langjährigen Diskussionen über Neue Steuerungsmodelle für die Gemeinden, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF-Modellkommunen zu Grunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder über die Gestaltung des gemeindlichen Haushalts. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert es, die Leistungen und Ziele des Verwaltungshandelns auch in den Mittelpunkt der Haushaltsberatungen stellen zu können.

1.1.2 Produktorientierung

Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung wird durch eine Outputorientierung abgelöst. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen führen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Auch verlangt die Produktorientierung nach dieser Vorschrift, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „NKF-Produktrahmen“ in Einklang steht. Dies soll das nachfolgende Schema aufzeigen.

Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
2 Schule und Kultur	...			
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen			
4 Gesundheit und Sport	07 Gesundheitsdienste			
5 Gestaltung der Umwelt	...			
6 Zentrale Finanz- Leistungen	17 Stiftungen			

Abbildung 53 „Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenminister bekannt gegebenen Produktrahmens (vgl. § 4 Abs.1 S. 2 GemHVO NRW), auch wenn die Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen zu bilden sind.

1.2 Zu Satz 2 (Inhalt der produktorientierten Teilpläne):

Durch die Vorschrift werden wichtige Inhalte der möglichen Teilpläne abschließend benannt. Auch wenn zukünftig dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den jährlichen Haushaltsplan zukommen wird, ist auch der Teilfinanzplan ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne. Im Teilfinanzplan sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen enthalten. Die Inhalte von Teilergebnisplan und Teilfinanzplan werden in den Absätzen 3 und 4 des § 4 GemHVO NRW näher bestimmt.

1.3 Zu Satz 3 (Aufstellung der produktorientierten Teilpläne):

1.3.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält die Grundsätze zur Aufstellung der produktorientierten Teilpläne. Diese Regelung räumt den Gemeinden erstmals das Recht ein, die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne zu untergliedern. Die neue Regelung über die Aufstellung von Teilplänen für den gemeindlichen Haushaltsplan stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie trägt zum einen dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, in den Teilplänen ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Pro-

duktbereiche entsprechen. Zum anderen ermöglicht die Vorschrift der Gemeinde, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden.

1.3.2 Produktbereiche als erste Gliederungsstufe des Haushalts

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Diese vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte NKF-Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

Produktbereiche im NKF-Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 54 „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“

Die oben aufgeführten Produktbereiche sind für verbindlich erklärt worden und im Haushaltsplan abzubilden (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Auch ist ein besonderer Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu bilden, in dem neben den Zahlungen aus Investitionstätigkeit auch die Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit abgebildet werden müssen (vgl. Abbildung 61, Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

1.3.3 Gliederungsziffern der Produktbereiche

Die in der o.a. Abbildung enthaltenen Gliederungsziffern zu den Produktbereichen sind den Gemeinden zur Anwendung empfohlen worden (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Die Nummerierung kann auch nach eigenen Maßstäben festgelegt werden, damit sie in das örtliche Geschehen bzw. die örtliche Systematik gut integriert werden kann. Es können aber auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik zur Anwendung kommen, weil die Produktbereiche 01 – 16 die Grundlage für die ca. 80 finanzstatistischen Produktgruppen bilden (vgl. Abschnitt 2 im Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“). Jedenfalls sollten auch die örtlichen Gliederungsziffern der Produktbereiche systematisch vergleichbar dem NKF-Produktrahmen aufgebaut sein, so dass bereits durch die Verwendung der Ziffern die Verbindung zwischen dem Produktbereich, der Produktgruppe und den Produkten erkennbar und nachvollziehbar wird.

1.3.4 Inhalte der Produktbereiche

Die Gemeinden sollen bei der Abbildung der verbindlichen Produktbereiche in ihrem Haushaltsplan die Bezeichnung der vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche benutzen und müssen die vorgegebenen Inhalte zur Abgrenzung der Produktbereichen beachten (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300). Die nachfolgende Abbildung zeigt dies auf.

Inhalte der Produktbereiche	
Innere Verwaltung	Rat, Bezirksvertretungen, Bürgermeister/in, Beigeordnete, Fraktionen, Controlling, Finanzbuchhaltung, Örtliche Rechnungsprüfung
Sicherheit und Ordnung	Ordnungsangelegenheiten, Brandschutz, Rettungsdienst
Schulträgeraufgaben	Grundschulen, Hauptschulen, Realschulen, Gymnasien, Kollegs, Gesamtschulen, Sonderschulen, Fördermaßnahmen für Schüler
Kultur und Wissenschaft	Museen, Theater, Musikpflege, Musikschulen, Heimatpflege,
Soziale Leistungen	Grundversorgung an natürliche Personen, Soziale Einrichtungen,
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	Förderung von Kindern und Jugendlichen, Tageseinrichtungen für Kinder, Einrichtungen der Jugendarbeit,
Gesundheitsdienste	Krankenhäuser, Kliniken, Sonstige Gesundheitseinrichtungen, Gesundheitsschutz und -pflege
Sportförderung	Allgemeine Förderung des Sports, Sportstätten und Bäder
Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen
Bauen und Wohnen	Bau- und Grundstücksordnung, Wohnungsbauförderung, Denkmalschutz und -pflege
Ver- und Entsorgung	Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung, Abfallwirtschaft, Abwasserbeseitigung
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen, Winterdienst, Verkehrssicherungsanlagen, Straßenreinigung, Parkeinrichtungen
Natur- und Landschaftspflege	Öffentliches Grün, Landschaftsbau, Öffentliche Gewässer, Friedhofs- und Bestattungswesen, Land- und Forstwirtschaft
Umweltschutz	Umweltschutzmaßnahmen, Umweltschutzbeauftragte
Wirtschaft und Tourismus	Wirtschaftsförderung, Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen, Tourismus
Allgemeine Finanzwirtschaft	Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen, Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
Stiftungen	Stiftungen

Abbildung 55 „Inhalte der Produktbereiche“

Durch die Vorgaben für die Abbildung der Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt wird das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information wiedergespiegelt. Die oben dargestellten Produktbereiche stellen mit ihren beispielhaft dargestellten Inhalten die Ausgangsgrundlage sowohl für die Gliederung des gemeindlichen Haushalts als auch für die finanzstatistischen Meldepflichten der Gemeinden dar. Die mit der produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushalts geschaffene Transparenz muss ein Mittel zum Zwecke der neuen Steuerung der Gemeinde sein. Sie darf nicht zum Selbstzweck gemacht werden. Dies würde mit den Zielen und Zwecken des NKF nicht in Einklang stehen.

1.3.5 Gliederung der Produktbereiche in Produktgruppen und Produkte

Die Gliederung des örtlichen Haushaltsplan soll die Gemeinde nach ihren Steuerungs- oder Informationsbedürfnissen unter Beachtung des § 4 GemHVO NRW ausrichten. Dabei beschränkt sich die haushaltmäßige Verpflichtung der Gemeinden allein auf die 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln und auf den durch Absatz 2 aufgezeigten Rahmen. Die Bildung von Teilplänen kann erfolgen

- nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte,
- nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche,
- nach Produkten mit mindestens der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche oder

- nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte sowie mit der Angabe der Summen der untergliederten Teilpläne auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche.

Entscheidet sich die Gemeinde, die die verbindlichen Produktbereiche weiter zu untergliedern, ist sie nicht verpflichtet, dies nach den finanzstatistischen Merkmalen vorzunehmen. Die über die Produktbereiche hinausgehenden Angaben, zu denen die Gemeinde zur Erfüllung der finanzstatistischen Zwecke verpflichtet ist, kann sie auch auf andere geeignete und nachprüfbar Weise machen, z.B. mit Hilfe ihres Controlling oder durch sonstige Auswertungen und Nebenrechnungen ermitteln. Den Gemeinden, die aus eigenen Steuerungs- und Informationsgesichtspunkten eine Gliederung ihres Haushaltes auf einer ähnlich detaillierten Produktgruppenebene vornehmen wollen, wie sie Gegenstand der finanzstatistischen Meldungen sind, wird zur Verringerung von Aufwand allerdings empfohlen, den einheitlichen Produktrahmen der Länder möglichst vollständig zu übernehmen.

1.3.6 Bildung von Produkten

1.3.6.1 Allgemeines

Aus dem einheitlichen Produktrahmen der Länder besteht nur für die Ebene „Produktbereich“ eine verbindliche Vorgabe. Die weitere Untergliederung, also die Bildung von Produktgruppen und Produkten, liegt in der Entscheidungskompetenz der Gemeinde und soll die individuelle Aufgabenstruktur berücksichtigen. Die Produkte sind daher eine wesentliche Komponente des neuen NKF-Haushalts. Sie haben deshalb eine Schlüsselfunktion inne. Der Rat und die Verwaltung der Gemeinde erhalten durch die gebildeten Produkte wichtige Informationen für die Steuerung der Gemeinde. Daher werden die von der Verwaltung zu erbringenden Leistungen artenbezogen als Produkte erfasst und sollen eine quantitative und qualitative Bewertung der aufgabenbezogenen Verwaltungsleistungen anhand von Zielen und Kennzahlen ermöglichen. Bei der Bildung von Produkten sollen aber auch die gewünschten steuerungsrelevanten Informationen vorrangig berücksichtigt werden.

Unter Produkten sind deshalb zusammengefasste Leistungen und Arbeitsvorgänge der Verwaltung zu verstehen, die für Dritte außerhalb der Verwaltung aber auch für den Leistungsprozess der Verwaltung erbracht werden. Ausgehend von der Empfängergruppe der Produkte wird zwischen externen und internen Produkten zu unterscheiden sein. Nicht jede bisherige Leistung ist als eigenständiges Produkt zu definieren. Vielmehr sind einzelne Aufgaben, Leistungsarten oder andere Verwaltungsaktivitäten zu einem Produkt zu aggregieren. Ein gemeindliches Produkt ist daher das Ergebnis bestimmter Aktivitäten und Sachgüter der gemeindlichen Verwaltung, die für einen Empfänger erbracht werden sollen. Produkte verbinden somit Ziel und Zielgruppe der gemeindlichen Leistungen mit Kennzahlen für die Messung der Zielerreichung und ermöglichen über die Steuerung die Verbesserung von Arbeitsprozessen der gemeindlichen Verwaltung. Die gemeindlichen Produkte sollten deshalb so gebildet werden, dass

- sie für die gemeindliche Steuerung verwendbar sind,
- durch sie eine Verbindung zwischen dem Ressourcenverbrauch und den damit angestrebten Zielen möglich wird,
- die damit verbundenen Leistungsergebnisse mit Hilfe von geeigneten Kennzahlen messbar und steuerbar sind,
- sie sich in die Gliederungssystematik des gemeindlichen Haushalts einfügen und
- sie für die Gestaltung der Budgetierung einsetzbar sind.

Die Bestimmung von Produkten erfordert zudem die Erstellung von Produktbeschreibungen. Deren Inhalt hängt dabei wesentlich von den Leitfragen für die gemeindliche Steuerung ab.

1.3.6.2 Produktbeschreibungen

Im Rahmen der Produktbildung ist von der Gemeinde eine inhaltliche Festlegung für jedes einzelne Produkt vorzunehmen (Produktbeschreibung). Die Produktbeschreibung zeigt, wer für die Erstellung des Produktes verantwortlich ist, auf welche Zielgruppe es ausgerichtet ist und wie es sich von anderen Produkten abgrenzt. Sie muss außerdem Aussagen zum Inhalt, Leistungsumfang, zur Leistungsqualität und zur Zielerreichung enthalten (vgl. nachfolgendes Schema).

Schema für eine Produktbeschreibung			
Produktbereich: Produktgruppe: Produkt:	Angaben über die Bezeichnung und Nummerierung sowie Zuordnung innerhalb des gemeindlichen Produktplans		
Kurzbeschreibung des Produktes	Inhaltliche Kurzdarstellung des Produktes		
Leistungsbereich des Produktes	Aufführung der dem Produkt zugeordneten Leistungen		
Auftragsart:	Benennung der Kriterien, z.B. „freiwillige Aufgabe“, „pflichtige Aufgabe“ u.a.		
Auftragsgrundlage:	Benennung der gesetzlichen Grundlagen sowie andere verbindliche Vorgaben		
Produktverantwortung:	Benennung des Produktverantwortlichen, abgeleitet aus der Aufgaben- und Organisationsstruktur der gemeindlichen Verwaltung		
Ziele:	Definition der Ziele anhand der Aufgabenbestimmung des Produktes unter Berücksichtigung der „Outputorientierung“ und der Transparenz des Verwaltungshandelns		
Zielgruppen:	Darstellung der Adressaten („Kunden“), für die das Produkt erbracht wird		
Sonstige Bemerkungen:	z.B. Hinweise auf Besonderheiten gegenüber anderen Produkten		
Kennzahlen:	Formel:	Ergebnis:	Zeitraum:

Abbildung 56 „Schema für eine Produktbeschreibung“

Die einzelnen Produktbeschreibungen bilden die Grundlage für die Erstellung des Produktplans der Gemeinde. Daher sollte der Zielbestimmung genügend Sorgfalt gewidmet werden, denn möglichst genau beschriebene Ziele unterstützen ein erfolgreiches Steuern der Verwaltung und lassen es zu, nach Ablauf eines festgelegten Zeitraumes den Grad der Zielerreichung mit Hilfe von Kennzahlen zu messen und zu beurteilen. Dadurch kann ein Produkt zu einer Steuerungsgröße werden. Zu beachten ist auch, dass unterschiedliche Informationsbedürfnisse zu Produkten bestehen und sich dies auch auf die Produktbeschreibungen auswirkt. Während für das Verwaltungshandeln Detailinformationen zum einzelnen Produkt benötigt werden, sind für die Verwaltungsführung verdichtete und bewertete Information von Bedeutung. Eine zu große Anzahl von Produkten mit den entsprechenden Produktbeschreibungen führt nicht zu einer Optimierung der Steuerung der Gemeinde, sondern schränkt die Transparenz über die kommunalen Leistungen bzw. die kommunale Aufgabenerfüllung ein.

Außerdem erfordert der differenzierte Informationsbedarf in der gemeindlichen Verwaltung, dass die notwendigen Steuerungsinformationen sowie die Produktbeschreibungen allen Beteiligten verfügbar gemacht werden. Die vorherige Abstimmung über die Produkte mit den jeweils Beteiligten bzw. deren Mitarbeit bei der Bildung von Produkten erleichtert dabei das Herausfinden der steuerungsrelevanten Daten.

1.3.6.3 Örtlicher Produktplan der Gemeinde

Die verbindlichen Produktbereiche stellen den Rahmen für die Darstellung der von der Gemeinde gebildeten Produktgruppen und Produkte in einem Produktplan dar. Ein solcher individueller Produktplan bildet die tatsächliche örtliche Aufgabenerfüllung und ihre Gestaltung durch die Gemeinde ab. Daher muss er alle von der Gemeinde gebildeten Produkte enthalten und die Ergebnisse der Produktdefinition dokumentieren. Hierbei stellen die durch Runderlass des Innenministeriums verbindlich vorgegebenen Produktbereiche i.d.R. die oberste Ebene im Produktplan dar. In diese vorgegebenen Produktbereiche müssen sich die weiteren von der Gemeinde bestimmten Produktgruppen und Produkten einfügen. Damit eine eindeutige Zuordnung der Produkte gewährleistet werden kann, bedarf es der im Abschnitt 1.3.2 erläuterten Produktbeschreibungen. Dabei wird die Zuordnung der gebildeten Produkte zu Produktgruppen und Produktbereichen durch eine Produktkennziffer für jedes Produkt erleichtert.

Zusammensetzung einer Produktkennziffer				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
2 Schule und Kultur	21 Schulträgeraufgaben	231 Berufskollegs	2313 Integrationsmaßnahmen	Festlegung von Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
5 Gestaltung der Umwelt	52 Bauen und Wohnen	522 Wohnungsbauförderung	5221 Förderung des Mietwohnungsbaus	
6 Zentrale Finanzleistungen	61 Allgemeine Finanzwirtschaft	612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft	6122 Aufnahme von Krediten für Investitionen	

Abbildung 57 „Zusammensetzung einer Produktkennziffer“

Auch wenn haushaltsrechtlich keine verbindlichen Kennziffern für die Produktbereiche vorgegeben worden sind, erfordert gleichwohl der Aufbau des Produktplans auch eine ziffernmäßige Systematisierung. Das oben aufgeführte Schema soll beispielhaft den Aufbau einer Produktkennziffer an den Nummern „2313“, „5221“ und „6122“ verdeutlichen.

Der Produktplan verpflichtet dabei nicht, auch die den Produkten zugeordneten Leistungen aufzuzeigen. Werden die Leistungen einzeln benannt, kann der systematische Aufbau fortgesetzt und die Leistungen mit einer fünfstelligen Ziffer versehen werden. So könnte beispielweise ein Produkt „4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst um ausgewählte Leistungen erweitert werden:

Zusammensetzung von Leistungskennziffern				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
4 Gesundheit und Sport	41 Gesundheitsdienste	414 Gesundheitsschutz und -pflege	4142 Kinder- und Jugendärztlicher Gesundheitsdienst	41421 Einschulungsuntersuchung 41422 Schulärztliche Untersuchung 41423 Zahnärztliche Untersuchung 41424 ...

Abbildung 58 „Zusammensetzung von Leistungskennziffern“

Der Produktplan der Gemeinde zeigt somit das gesamte gemeindliche Aufgabenspektrum. Es ist von der Gemeinde nach ihren örtlichen Verhältnissen zu detaillieren, wobei mit großer Sorgfalt und unter Berücksichtigung der Interessen aller Beteiligten vorzugehen ist. Der Produktplan stellt zudem kein statisches Gebilde dar, sondern muss abänderbar sein, um die aufgabenbezogenen (outputorientierten) Entwicklungen der Gemeinde nachzuvollziehen.

2. Zu Absatz 2 (Maßgaben für die Aufstellung der Teilpläne):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält die weiteren Maßgaben, die von der Gemeinde bei der Aufstellung von Teilplänen zu beachten sind. Die Regelung setzt die Erkenntnisse aus der Diskussion über die Neue Steuerung und deren Erprobung um. Danach kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans der Gemeinde ein Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen - gerade auch zwischen Rat und Verwaltung - sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. In der Abkehr von den traditionell rein inputorientierten Angaben im Haushaltsplan hin zu einer outputorientierten Planung, Entscheidung und Berichterstattung liegt ein wesentliches Reformelement des NKF, das aus dem Neuen Steuerungsmodell in das neue Haushaltsrecht übernommen wurde.

2.2 Einhaltung der haushaltsrechtlichen Hierarchie im gemeindlichen Haushaltsplan

Die spezifische Ausgestaltung des Haushaltsplans bleibt jeder Gemeinde überlassen. Sie hat dabei die einschlägigen Regelungen zu beachten und daher beim Aufbau des örtlichen Haushaltsplans eine haushaltsrechtlich bestimmte Hierarchie einzuhalten. Im gemeindlichen Haushaltsplan ist eine Gesamtebene mit Ergebnisplan und Finanzplan als jeweilige Gesamtheit zu schaffen. Diese Gesamtebene ist nach Gesichtspunkten einer produktorientierten Steuerung zu untergliedern. Die erste Gliederungsstufe ist jedoch verbindlich vorgegeben. Danach sind auf dieser Stufe die Teilpläne nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen aufzustellen. Diese Bestandteile des Haushaltsplans sind immer in einen unmittelbaren Zusammenhang zu stellen (vgl. § 79 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW). Die Teilpläne nach Produktbereichen müssen immer dann vollständig abgebildet werden (vgl. z.B. § 4 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW), wenn die Produktbereiche die gemeindliche Steuerungsebene darstellen. Wird von der Gemeinde aber eine andere Steuerungsebene gewählt, z.B. nach Produktgruppen, Produkten oder nach örtlichen Verantwortungsbereichen (Budgets), und werden auf dieser Ebene die Teilpläne vollständig aufgestellt, kann gleichwohl auf eine Abbildung der o.a. Ebene der Produktbereiche nicht verzichtet werden. Durch die Vorschrift wird für solche Fälle aber zugelassen, dass dann die Teilergebnispläne der jeweiligen Produktbereiche nur die Summen der Erträge und der Aufwendungen und die Teilfinanzpläne die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen aufweisen müssen. Dies ist vertretbar, da die Produktbereichsebene nicht mehr der Steuerung dient.

2.3 Die Produktorientierung in den Teilplänen

Die Aufstellung der Teilpläne ist nach bestimmten Maßgaben und Möglichkeiten vorzunehmen:

- Teilpläne nach Produktbereichen aufzustellen und dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die ggf. gebildeten Produktgruppen und die wesentlichen Produkte zu beschreiben,
- Teilpläne nach Produktgruppen aufzustellen und dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen sowie die wesentlichen Produkte zu beschreiben. Diesen Teilplänen sind Informationen über die Produktbereiche voranzustellen.
- Teilpläne nach Produkten aufzustellen und dazu die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind die Informationen über die Produktbereiche voranzustellen..
- Teilpläne nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufzustellen und dazu die Aufgaben und die dafür gebildeten Produkte zu beschreiben sowie die Ziele und die Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung festzulegen. Diesen Teilplänen sind Informationen über die Produktbereiche voranzustellen.

Es ist Aufgabe der gemeindlichen Verwaltung, die vom Rat in einem komprimierten „Politikhaushalt“ beschlossenen Vorgaben und Ziele möglichst vollständig und effizient umzusetzen. Dies geschieht nicht zuletzt auch durch den Einsatz weiterer moderner Steuerungselemente des Neuen Kommunalen Finanzmanagements, insbesondere der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Kosten- und Leistungsrechnung. Dazu kann es zweckmäßig sein, die Festlegungen des vom Rat beschlossenen „Politikhaushalts“ im Rahmen einer Nebenrechnung und in einer wesentlich kleinteiligeren Weise auf die an die Verwaltungsstruktur anknüpfenden Budgets überzuleiten. In einem solchen „Managementhaushalt“, ggf. auch in einer Kosten- und Leistungsrechnung, kann der vom Rat beschlossene „Politikhaushalt“ in einer Weise detailliert werden, wie dies für die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, für Zwecke des Controllings und der Rechnungsprüfung in der Gemeinde erforderlich ist.

2.4 Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde

Die Produktorientierung in den Teilplänen zeigt auf bzw. verdeutlicht, dass ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft bestehen muss. Die Gemeinde muss sich ein zukunftsorientiertes Profil geben, um aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) strategische und operative Ziele bestimmen zu können, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen.

Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele werden zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt. Auch die Öffentlichkeit kann in den Prozess eingebunden werden. Die Verpflichtung, produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen, verlangt von der Gemeinde nichts unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen. Den Einstieg dazu bietet der gemeindliche Haushaltsplan nach § 79 GO NRW, der mindestens die nach dieser Vorschrift vorgesehenen Produktbereiche aufweisen muss, denn produktorientierte Ziele bauen auf Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen auf. Die vorgesehene Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf dabei sich nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans wiederfinden. Vielmehr müssen die vorgesehenen Ziele in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann.

3. Zu Absatz 3 (Aufstellung des Teilergebnisplans):

3.1 Allgemeines

Die haushaltsrechtliche Einstufung der Teilergebnispläne als aufgaben- (produkt-) bezogene Abbildung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung in ihrer haushaltswirtschaftlichen Umsetzung ist als sachgerecht anzusehen. Auch die damit verlangte Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu einer jeweils abgegrenzten gemeindlichen Aktivität, wie sie ansonsten aus haushaltswirtschaftlicher Sicht auch vorzunehmen wäre, wenn die gemeindliche Aufgabe außerhalb der Kernverwaltung durch Dritte erledigt werden würde, ist notwendig. Im Rahmen der Teilpläne stellen die Teilergebnispläne eine produktorientierte Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Um zu gewährleisten, dass sich aus den Teilergebnisplänen die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge ergeben, reicht eine Verweisung auf die Mindestgliederung des Ergebnisplans in § 2 GemHVO NRW aus. Dabei ist zu beachten, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO NRW ggf. eine Haushaltsposition im Teilergebnisplan, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Das Muster für die Teilergebnispläne wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300).

3.2 Abbildung interner Leistungsbeziehungen

Nach Satz 3 dieser Vorschrift ist die Gemeinde verpflichtet, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann im Teilergebnisplan abzubilden, wenn diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden (vgl. § 17 GemHVO NRW). Da die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsleistungen der Gemeinde führen, kommt eine gleichzeitige Abbildung im Teilfinanzplan nicht in Betracht. Die Abbildung im Teilergebnisplan sollte jedoch möglichst immer erfolgen, denn in den Bereichen, für die Teilergebnispläne aufgestellt werden, sollen das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch möglichst vollständig erfasst und nachgewiesen werden. Grundsätzlich müssten die internen Leistungsbeziehungen fast immer für die Gemeinde von Bedeutung sein, weil die „inneren“ Erträge und Aufwendungen aus diesen internen Verwaltungsbeziehungen sich z.B. auf Produktkosten, Budgets, Leistungsziele und Kennzahlen auswirken. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen unterstützt daher die Steuerung der Gemeinde und erleichtert zudem das unterjährige Controlling. Werden zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs in den Teilergebnisplänen interne Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis im Teilergebnisplan bzw. in der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen. Diese Leistungsbeziehungen müssen sich im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen (vgl. Erläuterungen zu § 17 GemHVO NRW).

3.3 Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Die Gemeinde erhält oder erbringt vielfach Leistungen, die auf ihren gesamten Haushalt bezogen sind, z.B. die Kreisumlage. Bei solchen Leistungen der Gemeinde ist es schwierig, diese auf die „fachbezogenen“ Teilergebnispläne aufzuteilen. Diese Leistungen sind daher im Haushalt der Gemeinde zentral dem Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zuzuordnen. Zu diesem besonderen Bereich gehören auch andere allgemeine Erträge, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen, sowie allgemeine Aufwendungen. Dieses bringt mit sich, dass die Gliederung dieses Teilergebnisplans von der Regelgliederung der übrigen Teilergebnispläne erheblich abweichen kann. Das nachfolgende Schema soll dies deutlich machen.

Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
	Vor- vor- jahr TEUR	Vor- jahr TEUR	Haushalts- jahr ... TEUR	Planung Hj + 1 TEUR	Planung Hj + 2 TEUR	Planung Hj + 3 TEUR
Steuern und ähnliche Abgaben						
davon Grundsteuer A						
Grundsteuer B						
Gewerbesteuer						
+ Zuwendungen u. allgem. Umlagen						
davon Schlüsselzuweisungen						
+ Sonstige Transfererträge						
+ Sonstige ordentliche Erträge						
= Ordentliche Erträge						
- Transferaufwendungen						
davon allgemeine Umlagen						
- Sonstige ordentl. Aufwendungen						
= Ordentliche Aufwendungen						

Abbildung 59 „Teilergebnisplan für den Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“

3.4 Abbildung der abgabenrechtlichen „Gebührenhaushalte“

Wie bisher kann auch im neuen Haushaltsplan (in den Teilplänen) die Belastung der Gebührenzahler durch die Abbildung kalkulatorischer Kosten von kostenrechnenden Einrichtungen dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des kaufmännischen Rechnungswesens gewahrt bleiben muss, deren Ausgestaltung am Ressourcenverbrauchskonzept orientiert ist. Den Gemeinden bleibt es freigestellt, ob sie dafür den Teilergebnisplan entsprechend erweitern oder eine textliche Darstellung vornehmen (vgl. Abbildung).

Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation						
Teilergebnisplan	Vor- vor- jahr TEUR	Vor- jahr TEUR	Haushalts- jahr ... TEUR	Planung Hj + 1 TEUR	Planung Hj + 2 TEUR	Planung Hj + 3 TEUR
Erträge						
Aufwendungen						
Ergebnis						
Nachrichtlich: Überleitung des Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation						
Differenz zwischen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung (-)						
Differenz zwischen kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen (-)						
Sonstige Abweichungen zwischen Gebührenkalkulation und Ergebnis (+/-)						
Saldo (der Gebührenkalkulation)						

Abbildung 60 „Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“

Das NKF legt in allen Produktbereichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde. Ferner können die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten können Teil der Darstellung im Haushaltsplan sein. In der Praxis der Gebührenhaushalte sind hingegen Abschreibungen vielfach auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermitteln. Außerdem werden i.d.R. kalkulatorische Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital ab-

züglich Zuwendungen und Beiträge berechnet. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten kann die Klarheit und Übersichtlichkeit des Haushaltsplans beeinträchtigen. Dies wird dadurch vermieden, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen kalkulatorischen Kosten und tatsächlichem Aufwand zusätzlich bzw. nachrichtlich ausgewiesen wird. Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden. Dafür müssen dann auch im Jahresabschluss entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden (vgl. Erläuterungen zu § 40 GemHVO NRW). Im betreffenden Teilergebnisplan kann aber auch mit einer ergänzenden Abbildung die Belastung der Gebührenzahler auch im Haushaltsplan insgesamt dargestellt werden.

4. Zu Absatz 4 (Aufstellung des Teilfinanzplans):

4.1 Inhalte des Teilfinanzplans

4.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift regelt den Inhalt des Teilfinanzplans, soweit die aufgabenbezogenen Produktbereiche 01 bis 15 und 17 betroffen sind. Wegen der besonderen Bedeutung sind die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen gesondert darzustellen. Nach dem Satz 2 hat der Rat die Wertgrenzen festzulegen, oberhalb derer die Investitionen als Einzelmaßnahmen auszuweisen sind. Die Regelung stellt sicher, dass die erforderlichen Informationen über die einzelnen Investitionen im Haushaltsplan unmittelbar erkennbar sind. Nach der Vorschrift sind bei jeder einzeln im Teilfinanzplan darzustellenden Investitionsmaßnahme zusätzlich zu den maßnahmebezogenen Jahresbeträgen auch die Investitionssumme und die bisher bereitgestellten Haushaltsmittel sowie die Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre anzugeben. Bei der Veranschlagung von Investitionen ist darauf zu achten, dass diese auch als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten und in der Bilanz aktivierbar sind. Andernfalls sind die Auszahlungen als Unterhaltungsaufwand einzuordnen und stellen dann Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

4.1.2 Bestandteile des Teilfinanzplans

Der Teilfinanzplan besteht daher aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält eine konkrete Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen. Die Darstellung der einzelnen Investitionen in den Teilplänen des gemeindlichen Haushalts soll insgesamt ein vollständiges Bild über vorgesehene sowie laufende Investitionstätigkeit der Gemeinde bieten und aufzeigen, in welchem Umfang das einzelne Haushaltsjahr betroffen ist. Außerdem sind die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Gemeinde unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen abzubilden. Die Muster für die Teilfinanzpläne werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300).

4.1.3 Festlegung von Wertgrenzen

Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates ist in § 14 GemHVO NRW festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen festzulegen hat. Damit wird ein Rahmen für den Umgang der Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen geschaffen, der zutreffend die örtlichen Gegebenheiten berücksichtigen kann und sich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan auswirkt.

4.1.4 Position „Aktivierte Eigenleistungen

Soweit die Planung oder Bauleitung einer konkreten Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal erfolgt oder Hilfsbetriebe der Gemeinde, z.B. Bauhof, Fuhrpark u.a., Leistungen für diese Maßnahme erbringen, entsteht bei der Gemeinde selbst Materialaufwand und Personalaufwand für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände. Sofern diese Aufwendungen auch Herstellungskosten darstellen, ist diesem Aufwand ein entsprechender Ertragswert in der Ergebnisrechnung unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüber zu stellen. Es ist in diesen Fällen jedoch angebracht, im Teilfinanzplan die Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme zu zeigen. Da mit aktivierbaren Eigenleistungen unmittelbar keine Investitionsauszahlungen verbunden sind, unterbleibt im Finanzplan ein entsprechender Ausweis bei den betroffenen Investitionen. Deshalb bietet es sich an, auch die aktivierbaren Eigenleistungen nachrichtlich bei den einzelnen Investitionen oberhalb der vom Rat beschlossenen Wertgrenze anzugeben, damit ein vollständiges Bild über die Kosten dieser Investitionen besteht.

4.2 Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die der Abgrenzung nach Zahlungsbereichen erfordern einen gesonderten Teilplan für Leistungen, die der Gemeinde bezogen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden oder die sie für Dritte erbringen muss. Daher hat der Haushaltsplan der Gemeinde den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu enthalten (vgl. § 4 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Dies bringt mit sich, dass die Gliederung des Teilfinanzplans im Teilplan dieses Produktbereiches von der Regeltgliederung der übrigen Teilpläne erheblich abweichen kann (vgl. nachfolgendes Schema).

Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“						
	Vor- vor- jahr TEUR	Vor- jahr TEUR	Haushalts- jahr ... TEUR	Planung Hj + 1 TEUR	Planung Hj + 2 TEUR	Planung Hj + 3 TEUR
Allgemeine Einzahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ... für ... insgesamt:						
Allgemeine Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit davon für ... für ... insgesamt:						
Allgemeine Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen davon für ... für ... insgesamt:						
Aufnahme von Darlehen davon von verbundenen Unternehmen von Beteiligungen von Sondervermögen vom öffentlichen Bereich vom privaten Kreditmarkt insgesamt:						
Rückflüsse von Darlehen						
Tilgung von Darlehen davon von verbundenen Unternehmen von Beteiligungen von Sondervermögen vom öffentlichen Bereich vom privaten Kreditmarkt insgesamt:						
Gewährung von Darlehen						
Saldo aus Finanzierungstätigkeit						

Abbildung 61 „Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Erhält die Gemeinde z.B. allgemeine Investitionszuweisungen, ist sie verpflichtet, diese im Teilfinanzplan des Produktbereiches „Allgemeine Finanzwirtschaft“ auszuweisen. Diese allgemeinen Leistungen dürfen nicht auf die anderen fachbezogenen Teilfinanzpläne aufgeteilt werden. Auch die Finanzierungstätigkeit der Gemeinde ist in diesem Teilplan auszuweisen. Unter Steuerungsgesichtspunkten können dazu detailliertere Angaben mit „davon-Vermerken“ gemacht werden. So kann z.B. die Herkunft des Fremdkapitals genauer angegeben oder Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert herausgestellt werden (vgl. Abbildung). In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass es nicht zulässig ist, die Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde lediglich auf der Gesamtebene zu erfassen, selbst dann nicht, wenn im Finanzplan und im Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ gleiche Beträge ausgewiesen werden. Auch sind in diesem Teilfinanzplan keine einzelnen Investitionsmaßnahmen zu veranschlagen, so dass der Teil B der dafür vorgesehenen Muster hier nicht zur Anwendung kommt (Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5. Zu Absatz 5 (Bewirtschaftungsregelungen):

Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind nach dieser Vorschrift in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen, damit der Rat neben den Zwecken auch bestimmte Verfahrenweisen der Bewirtschaftung durch seinen Beschluss festlegen kann. Die bei der Aufstellung des Haushaltsplans erkennbaren und sich nur auf bestimmte Teilpläne des Haushaltsplans beziehenden Bewirtschaftungsregelungen sollen an den betreffenden Stellen im Haushalts stehen. Bei einer teilplanübergreifenden Regelung oder einer Regelung von besonderer Bedeutung sollen diese jedoch in die Haushaltssatzung aufgenommen werden, z.B. die Festsetzung von Wertgrenzen für Investitionen. Die Vorschrift sichert damit das Recht des Rates, die Umsetzung der Vorgaben im Rahmen der Bewirtschaftung zu überwachen.

6. Zu Absatz 6 (Verzicht auf Haushaltsspositionen):

Die Vorschrift stellt in Anlehnung an das Handelsrecht klar, dass Haushaltsspositionen, die nicht zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde beitragen, entbehrlich sind. Diese Regelung ist erforderlich, da im Abschnitt über den Jahresabschluss keine gesonderten Bestimmungen über die Positionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung getroffen werden. Der Wegfall von Haushaltsspositionen ist jedoch auf die Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne beschränkt worden. Durch die Begrenzung der Haushaltsspositionen auf der gemeindlichen Gesamtebene bedurfte es keiner weiteren Verzichtregelung. Dies zeigen auch die Erfahrungen aus der gemeindlichen Praxis.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 5 Haushaltssicherungskonzept

¹Im Haushaltssicherungskonzept gem. § 76 der Gemeindeordnung sind die Ausgangslage, die Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung und deren vorgesehene Beseitigung zu beschreiben. ²Das Haushaltssicherungskonzept soll die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten und darstellen, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird.

Erläuterungen zu § 5:

I. Allgemeines

Mit dieser Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW sowie die damit zu erreichenden Ziele näher bestimmt. Das Haushaltssicherungskonzept erfordert, ohne starre Formvorgaben festzulegen, Angaben zur aktuellen Ausgangslage, zu den Ursachen der entstandenen Fehlentwicklung sowie zur vorgesehenen Beseitigung dieser Fehlentwicklung. Es soll auch dargestellt werden, wie nach Umsetzung der darin enthaltenen Maßnahmen der Haushalt so gesteuert werden kann, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Auf dieser Grundlage hat die Gemeinde die Maßnahmen in das Konzept aufzunehmen, die geeignet sind, die ergebnis- und finanzwirtschaftlichen Wirkungen der festgestellten Ursachen zu beseitigen bzw. zu verändern, um ihre dauerhafte Leistungsfähigkeit zu sichern. Die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes obliegt jeder Gemeinde eigenverantwortlich. Das Konzept darf jedoch nicht nur ein Bild über die örtlich notwendigen Sanierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Maßnahmen und Strategien enthalten, um die angestrebten Ziele zu erreichen.

Zu beachten ist, dass nach § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW ein Haushaltssicherungskonzept auch aufzustellen ist, wenn innerhalb des Zeitraumes der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung die allgemeine Rücklage aufgebraucht wird. Ist dieser Fall aber eingetreten, so dass die Gemeinde gegen das Verbot der Überschuldung nach § 75 Abs. 7 GO NRW verstößt und dies durch den gesonderten Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausweist wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), müssen die notwendigen Konsolidierungsschritte auf die Möglichkeiten des Eigenkapitalaufbaus ausgerichtet werden, um den Verstoß gegen das Überschuldungsverbot zu beenden. Ein gemeindliches Konzept muss diese Zielsetzung beinhalten und gegen ein Haushaltssicherungskonzept nach dieser Vorschrift abgegrenzt werden, so dass ein solches Konzept mit den entsprechenden Maßnahmen als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK) zu bezeichnen wäre.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Satz 1 (Inhalte des Haushaltssicherungskonzeptes):

1.1 Allgemeines

Auch bei schlechter haushaltswirtschaftlicher Lage besteht für eine Gemeinde grundsätzlich eine positive Fortführungsprognose. Trotz einer akuten und aktuellen Krisensituation, auch wenn diese mehrjährig ist, hat die Gemeinde trotz stark angespannter Liquidität bzw. Liquiditätsdefiziten grundsätzlich die Substanz und die Potenziale, um wieder den jährlichen Haushaltsausgleich zu erreichen und die stetige Aufgabenerfüllung auf Dauer zu sichern. Die Voraussetzungen dafür sind generell gegeben, denn Sanieren bedeutet, die Krisenkennzeichen wahrzunehmen, die Ursachen zu erkennen, entsprechende Maßnahmen zu ergreifen und Wiederholungen vorzubeugen. Dabei gilt es, die Sanierungswürdigkeit und die Sanierungsfähigkeit aller Elemente der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zu prüfen und zu bewerten, so dass ein umfassendes Sanierungskonzept zur wirtschaftlichen Gesundung und Zukunftssicherung der Gemeinde auf den Weg gebracht wird. Es erfordert oftmals nur, die notwendigen und vielfachen Veränderungen vor Ort anzugehen und diese schnell, gezielt und konsequent in der erforderlichen Reihenfolge in Gang zu bringen und umzusetzen.

Ein Haushaltssicherungskonzept als umfassendes Sanierungskonzept dient dabei als zukunftsorientierter Leitfa-
den (Gesamtkonzept), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts, dass er in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird, festgelegt werden. Gleichzeitig muss das Sanierungskonzept ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Das Sanierungskonzept ist eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten und muss eine betriebswirtschaftliche Logik enthalten.

1.2 Ausführung örtlicher Maßnahmen der Gemeinde

1.2.1 Ursachenanalyse

Für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Ausgangslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ identifizieren und Sanierungsmaßnahmen entwickeln zu können. Erst auf Grund einer sorgfältigen Analyse, möglichst mehrerer vergangener Haushaltsjahre sowie der Jahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, im Einzelfall ggf. auch darüber hinaus, lässt sich nach den Verhältnissen der jeweiligen Gemeinde unter Beachtung eines pflichtgemäßen Ermessens und der Abwägung der in Betracht gezogenen Sanierungsmöglichkeiten, der Rahmen sowie die Inhalte des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes konkret festlegen.

1.2.2 Sanierungspotentiale erschließen

Als Einstieg in die Haushaltskonsolidierung sind durchaus pauschale Maßnahmen ohne Berücksichtigung von Fach- und Sonderinteressen denkbar. Solchen aufgabenbereichsübergreifenden Maßnahmen sollte bei Bedarf eine differenzierte Konsolidierung anhand einer vorgenommenen Aufgabenkritik folgen. Es hat sich z.B. in der Vergangenheit gezeigt, dass allein der Abbau staatlicher Standards keine Konsolidierungspotentiale erschließt, wenn sich daran keine kritische Überprüfung der Möglichkeiten zur Ausfüllung dieser Entscheidungsfreiräume anschließt. Auch bei den pflichtigen Aufgaben sind daher die Möglichkeiten einer Reduzierung der Aufwendungen durch eine Überprüfung der Art, des Umfangs und der Ermessensausübung auszuschöpfen. Gesetzliche Verpflichtungen sind mit dem Ziel zu überprüfen, sie auf kostengünstigste Weise zu erledigen, ggf. auch in Zusammenschlüssen mit anderen Gemeinden. Weil auch pflichtige Aufgaben der Gemeinde zum Gegenstand der Haushaltssanierung zu machen sind, können freiwillige Leistungen der Gemeinde bei der Prüfung von Sanierungspotential nicht außer Betracht bleiben. Auch die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss einbezogen werden, soweit dort Sanierungsmaßnahmen durch eine Reduzierung von Abschreibungs- und Zinslasten oder ggf. durch den Verzicht auf nicht zwingend erforderliche Investitionsvorhaben möglich sind. Daher bieten auch die Positionen des Haushaltsplans einen Prüfungsansatz auf Feststellung möglicher haushaltswirtschaftlicher Verbesserungen (Erhöhung der Erträge, Reduzierung der Aufwendungen). Bei dieser Prüfung darf kein Teilplan ausklammert werden, da das Haushaltssicherungskonzept die schnellstmögliche Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs gewährleisten muss.

1.2.3 Auswahl von Maßnahmen

Unter diesen Gesichtspunkten sind Fach- und Sonderinteressen bereits im frühen Stadium der Vorbereitung der gemeindlichen Verwaltung für ein Haushaltssicherungskonzept in das Ziel der Haushaltskonsolidierung einzubinden. Es gilt, nicht die Ideenfindung für Sanierungsmaßnahmen in den Vordergrund zu schieben, sondern auch zu sichern, dass eine entsprechende spätere Umsetzung und möglicher Weise auch dauerhafte Einschränkungen durch die einzelnen Aufgabenbereiche hingenommen werden müssen. Eine solche Vorgehensweise kann z.B. durch eine gemeindeinterne „Haushaltssicherungskommission“ koordiniert werden. Dies jedoch vor dem Hintergrund, nicht noch durch ein formales Gremium die Umsetzungsschritte zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs zu erschweren. Nur dort, wo es insgesamt auch sachlich sinnvoll und wünschenswert ist, kann durch ein solches Gremium die Zielerreichung verbessert werden.

Im Rahmen einer notwendigen Aufgabenkritik muss das gesamte Leistungsangebot der Gemeinde mit dem Ziel der Anpassung und ggf. der Rückführung auf ein niedrigeres Niveau untersucht und eingegrenzt werden. Die örtlich unterschiedlichen Ausgangssituationen für eine Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs erfordern es von jeder betroffenen Gemeinde, eigene Sanierungspotentiale aufzuspüren. Dabei können auch kleinere Möglichkeiten zur Sanierung beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Sanierungsleistungen summieren. Insgesamt erfordert daher ein Haushaltssicherungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs auch unter der Einbeziehung organisatorischer Maßnahmen. Dies erfordert, den Rat der Gemeinde, der das Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Haushaltssatzung zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen der Verwaltung einzubinden.

1.2.4 Entscheidungen über Maßnahmen treffen

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW müssen die Sanierungsmaßnahmen schwerpunktmäßig gesetzt werden, um schnellstmöglich die notwendigen Wirkungen zu entfalten. Sie dürfen sich daher nicht nur auf die Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. in der Ergebnisrechnung konzentrieren, sondern es müssen gleichermaßen auch die Erträge darin einbezogen werden. Dies gilt aber auch für den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung, denn die Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit lösen mit der Anschaffung oder Herstellung neuer abnutzbarer Vermögensgegenstände neue zukunftsbezogene Belastungen durch die jährlichen Abschreibungen aus. Selbst die Einzahlungen aus Kreditaufnahmen, die zur Erhöhung der Liquidität der Gemeinde führen, bringen durch die erforderlichen Zinszahlungen eine haushaltsmäßige Belastung als Aufwendungen mit sich. Unter Wahrung des Grundsatzes der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung sowie unter Berücksichtigung der derzeitigen absehbaren besonderen finanzwirtschaftlichen Belastungen und einer flexiblen Anwendung von Sanierungsmaßnahmen muss die Zielerreichung mit den tatsächlichen Möglichkeiten der Gemeinde abgewogen werden.

Ein solches Vorgehen kann tragfähig sein, wenn auf eingefahrene Wege verzichtet werden kann und Anstrengungen unternommen werden, das tatsächlich Mögliche zur Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs und seines dauerhaften Erhalts umzusetzen. Dabei stehen einer schematischen Benennung und Anwendung von Sanierungsmaßnahmen, die sich aus dem Prüfungsgeschehen der Aufsichtsbehörden oder aus möglichen Auflagen zur Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten anderer Gemeinden ableiten lassen, die erheblichen örtlichen Unterschiede in der Ertrags- und Aufwandsstruktur und der Finanzentwicklung der einzelnen Gemeinde entgegen. Es kann aber durch aus notwendig werden, in die Sanierungsmaßnahmen und auch zukünftig nicht nur die Kernverwaltung der Gemeinde, sondern auch die gemeindlichen Betriebe einzubeziehen, wenn sie nach § 116 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW der Vollkonsolidierung unterliegen.

1.2.5 Ziele aufzeigen

Ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse u.a. mit Hilfe von Kennzahlen sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde wären die Sanierungsziele der Gemeinde festzulegen und im Haushaltssicherungskonzept darzustellen. Diesem Konzeptbestandteil müssten in einem weiteren Schritt die vorgesehenen Sanierungsstrategien sowie die gewählten und umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen folgen, mit denen der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs erkennbar und nachvollziehbar wird. Dabei muss gewährleistet werden, dass die Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander und die vorgesehenen Maßnahmen auch untereinander abgestimmt sind, um die gewünschten Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung sowie das Controlling einzubinden.

1.2.6 Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde

Das Erfordernis eines Sanierungskonzeptes zeigt auf bzw. verdeutlicht, dass ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Lektorientierungen als Kernaussagen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft bestehen muss. Die wirtschaftliche Lage verlangt in diesen Fällen,

dass sich die Gemeinde ein zukunftsorientiertes Profil geben muss, um aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) strategische und operative Ziele bestimmen zu können, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen.

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen daher produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele werden zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt. Auch die Öffentlichkeit kann in den Prozess eingebunden werden. Die Verpflichtung, produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen, verlangt von der Gemeinde nichts unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Den Einstieg dazu bietet der gemeindliche Haushaltsplan nach § 79 GO NRW, der mindestens die nach § 4 GemHVO NRW vorgesehenen Produktbereiche aufweisen muss, denn produktorientierte Ziele bauen auf Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen auf. Die vorgesehene Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf dabei sich nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans wiederfinden. Vielmehr müssen die vorgesehenen Ziele in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann.

1.3 Risikofrüherkennungssystem

1.3.1 Allgemeines

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

1.3.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Zu den allgemeinen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit,
- der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik sowie

- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.
- Zu den besonderen Grundsätzen gehören
- der Grundsatz der Risikostrategiebestimmung,
 - der Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur,
 - der Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung,
 - der Grundsatz der Wesentlichkeit,
 - der Grundsatz der Kommunikation,
 - der Grundsatz der Dokumentation sowie
 - der Grundsatz der Stetigkeit.

1.3.3 Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Wird ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Da daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt unberührt (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss auch ausreichend dokumentiert werden, denn es ist bei den Unternehmen und Einrichtungen auch ein Gegenstand der Abschlussprüfung.

1.4 Ausfüllung der Vorschriften über das Haushaltssicherungskonzept

Über die einschlägigen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung hinaus, bestehen keine weiteren gesetzlichen Spezialvorschriften über das Haushaltssicherungskonzept. Diese Vorschriften werden jedoch durch Runderlasse des Innenministeriums ergänzt, um möglichst einheitliche Grundlagen für die Genehmigung von Haushaltssicherungskonzepten zu schaffen. Solche abstrakten Vorgaben müssen jedoch immer in die örtlichen Gegebenheiten umgesetzt werden.

Diese rechtlichen Grundlagen bieten einen Rahmen sowie Anhaltspunkte für ein örtliches Haushaltssicherungskonzept. Die Gemeinde kann dann unter Berücksichtigung ihrer örtlichen Gegebenheiten die notwendigen Sanierungsmaßnahmen bestimmen und zu einem genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept kommen. Dabei hat sie keine Formvorgaben für den Aufbau und die Darstellung des Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten. Sie muss aber gleichwohl die notwendige Transparenz und die Nachvollziehbarkeit der Inhalte ihres Haushaltssicherungskonzeptes für den Rat schaffen, der das Konzept zu beschließen hat, sowie für die Aufsichtsbehörde, die das Konzept zu genehmigen hat. Dies wird erleichtert, wenn das Haushaltssicherungskonzept systematisch aufgebaut ist.

2. Zu Satz 2 (Ziel und Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes):

2.1 Allgemeines

Die Gemeinde muss wieder in die Lage versetzt werden, ihre Haushaltswirtschaft so zu planen und zu führen, dass die stetige Erfüllung der Aufgaben auf Dauer gesichert ist (vgl. § 75 Abs. 1 S. 1 GO NRW). Nur unter dieser Prämisse und Mitnahme der Beschäftigten auf dem Weg zu diesem Ziel kann es gelingen, die eingefahrenen

bzw. üblichen Wege zu verlassen und weitere Veränderungen, aber auch Einschnitte für die Betroffenen, vorzunehmen. Welche Sanierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte im Einzelnen geeignet sind, lässt sich hier nicht aufzählen, sondern muss im Einzelnen unter den örtlichen Bedingungen ermittelt werden. Das Ziel des gemeindlichen Haushaltssicherungskonzeptes kann dann als erreicht angesehen werden, wenn der Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung gesichert ist (vgl. § 75 Abs. 2 S. 1 GO NRW) und nach der Umsetzung der „Sanierungsmaßnahmen“ der gemeindliche Haushalt so gesteuert werden kann, dass er auch in Zukunft dauerhaft ausgeglichen sein wird. Auch wenn das Haushaltssicherungskonzept an die Jährlichkeit des Haushalts anknüpft, enthält es gleichwohl – wie der Haushaltsplan auch – eine mehrjährige, mittelfristige Planung. Die Jährlichkeit, die dadurch zum Ausdruck kommt, dass das Haushaltssicherungskonzept nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW ein Bestandteil des jährlichen Haushaltsplans ist, erfordert, das umzusetzende Haushaltssicherungskonzept unter Berücksichtigung der tatsächlichen jährlichen Haushaltsentwicklung und unter Einhaltung der Zielsetzung fortzuschreiben.

2.2 Aufeinander abgestimmte Ziele und Zwecke

Ausgehend von der bestehenden defizitären Haushaltslage der Gemeinde, ihrer Analyse u.a. mit Hilfe von Kennzahlen sowie der Identifikation der örtlichen Ursachen für die unzureichende wirtschaftliche Lage der Gemeinde wären die Sanierungsziele der Gemeinde festzulegen und mit den sonstigen Zwecken des Haushaltssicherungskonzeptes abzustimmen und darzustellen. Auch die in einem weiteren Schritt vorgesehenen Sanierungsstrategien sowie die gewählten und umsetzbaren Sanierungsmaßnahmen müssen mit den Zielen und Zwecken des Haushaltssicherungskonzeptes in Einklang stehen. Nur mit einem Gesamtkonzept wird der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs erkennbar und nachvollziehbar. Dabei muss gewährleistet werden, dass die Sanierungsziele und Sanierungsmaßnahmen aufeinander und die vorgesehenen Maßnahmen auch untereinander abgestimmt sind, um die gewünschten Wirkungen entfalten zu können. In dieses Zusammenspiel von Zielen und Maßnahmen ist die zeitliche Umsetzungsplanung durch die Gemeinde sowie das von ihr gewählte Controlling einzubinden.

2.3 Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde

Das Erfordernis eines Sanierungskonzeptes zeigt auf bzw. verdeutlicht, dass ein zukunftsorientiertes Bild der Gemeinde mit qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft bestehen muss. Die wirtschaftliche Lage verlangt in diesen Fällen, dass sich die Gemeinde ein zukunftsorientiertes Profil geben muss, um aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) strategische und operative Ziele bestimmen zu können, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen.

2.4 Verpflichtungen des Rates der Gemeinde

Die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes gehört nach § 41 Abs. 1 Buchstabe h) GO NRW zu den Angelegenheiten, für die der Rat der Gemeinde ausschließlich zuständig ist. Er darf die von ihm zu treffende Entscheidung nicht auf andere Entscheidungsträger übertragen. Diese originäre Zuständigkeit des Rates führt zu einer stärkeren Selbstbindung der Gemeinde an ihr Haushaltssicherungskonzept und an die vorgesehenen Sanierungsmaßnahmen und soll auch das Zusammenspiel zwischen Rat und Verwaltung und damit die Zielbestimmung sowie die Umsetzung und Überwachung (Controlling) erleichtern und gewährleisten.

3. Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung (§ 75 Abs. 7 GO NRW)

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 5 GemHVO NRW

notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Auch wenn derzeit keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW) bestimmt werden kann, besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinde. Sie muss auf jeden Fall das negative Eigenkapital beseitigen, so dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt, dass zielgerichtete Gegenmaßnahmen der Gemeinde bestimmt werden müssen, um die vorliegende Überschuldung zu beseitigen und eine solche auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert ein geeignetes Konzept für den Eigenkapitalaufbau, das gegen ein Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW abzugrenzen ist, so dass sich dafür die Bezeichnung „Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK)“ anbietet.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf § 76 GO NRW sowie die haushaltsrechtliche Literatur und die Runderlasse des Innenministeriums über die Haushaltskonsolidierung verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

Frei für Inhalte des NKF-Leitfadens „Haushaltssicherung“:

**§ 6
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung**

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.
- (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

Erläuterungen zu § 6:

1. Zu Absatz 1 (Abbildung der Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan):

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen, ergibt sich aus § 84 GO NRW. Diese mittelfristige Planung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden und ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden. Der Stellenwert dieser mittelfristigen Planung wird dadurch wesentlich erhöht, denn stärker als bisher kann damit eine dauerhafte Ordnung der Finanzen der Gemeinde gesichert und ein Haushaltsausgleich gewährleistet werden. Der Rat wird zukünftig bei seinen Beratungen und der Beschlussfassung über die Haushaltssatzung auch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung stärker als bisher im Blickfeld haben. Diese Planung in einer mehrjährigen Zeitreihe ist daher sorgsam und gewissenhaft, bezogen auf die einzelnen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und Finanzplan sowie in den Teilplänen, durchzuführen.

Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung					
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ansatz des laufenden Haushalts- jahres EUR	Ansatz des neuen Haushalts- jahres EUR	Planung Haushalts- jahr + 1 EUR	Planung Haushalts- jahr + 2 EUR	Planung Haushalts- jahr + 3 EUR

Abbildung 63 „Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“

Der Zeitraum der fünfjährigen Ergebnis- und Finanzplanung wurde nicht verändert, jedoch wegen in der Vergangenheit aufgetretenen Missverständnissen jetzt in der Gemeindeordnung klargestellt. Wie bisher auch ist nach § 84 Satz 2 GO NRW das erste Jahr dieses Planungszeitraumes das laufende Haushaltsjahr als Ausgangsjahr. Die vier weiteren Planungsjahre sind das neue Haushaltsjahr und die folgenden drei weiteren Jahre. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist außerdem kein starrer Plan für einen Zeitraum von fünf Jahren, der nach Ablauf dieser Zeit durch einen weiteren Fünfjahresplan abzulösen wäre. Es handelt sich vielmehr um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortführung der Planung. Trotz der Einbeziehung in den Haushaltsplan werden für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre keine Festsetzungen in der Haushaltssatzung getroffen. In dieser sind wie bisher weiterhin nur jahresbezogene Festsetzungen für ein Haushaltsjahr zu treffen.

Die einzelnen Positionen in den dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung stellen keine haushaltswirtschaftlichen Ermächtigungen für die gemeindliche Verwaltung dar. Die Planungspositionen werden erst dann zu verbindlichen Ermächtigungen, wenn sie in die Festsetzung in

der jahresbezogenen Haushaltssatzung einbezogen werden, z.B. als Verpflichtungsermächtigungen bei Investitionsmaßnahmen im Finanzplan. Gleichwohl bewirken die geplanten Jahresergebnisse, soweit sie als Jahresfehlbeträge ausgewiesen werden, dass die Gemeinde ggf. zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichtet sein kann. Insbesondere, wenn ein Eigenkapitalverzehr durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage erfolgen soll, der oberhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW liegen wird, hat die Gemeinde ab Beginn einer solchen Planung entsprechend gegenzusteuern, um die stetige Aufgabenerfüllung wieder dauerhaft zu sichern.

Der Anlass dazu wird zwar aus der Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan deutlich, jedoch nicht die dafür notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen. Diese können auch nicht in einem Haushaltsplan dargestellt werden, weil der Schwerpunkt auf der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des Haushaltsjahres liegt. Die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan soll daher auch nicht das Haushaltssicherungskonzept ersetzen. Dies wird besonderes erkennbar, wenn der zu beschließende Haushalt ausgeglichen ist, sich aber bereits durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung abzeichnet, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft in den Folgejahren mit großer Wahrscheinlichkeit defizitär sein wird und schnellstmöglich gegenzusteuern ist.

2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Orientierungsdaten):

Nach dieser Vorschrift sollen bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden. Es ist für die Gemeinde oftmals schwierig, den Trend von Erträgen und Aufwendungen abzuschätzen, wenn diese von außerhalb des Einflussbereiches der Gemeinde stehenden Kräften bestimmt werden. Dies gilt entsprechend für den Trend der Entwicklung der staatlichen Zuweisungen.

Die jährlichen Orientierungsdaten des Innenministeriums sollen deshalb Anhaltspunkte für die Planungen der Gemeinde geben. Sie stellen Durchschnittswerte für den Bereich des Landes dar und unterstützen dadurch die individuelle gemeindliche Ergebnis- und Finanzplanung. Es bleibt Aufgabe jeder einzelnen Gemeinde, anhand dieser Empfehlungen unter Berücksichtigung der örtlichen und strukturellen Besonderheiten die für ihre Planung zutreffenden bzw. erforderlichen Einzelwerte zu ermitteln und zu bestimmen. Dies gilt z.B. insbesondere für die Schätzung der Gewerbesteuererträge, die je nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten vor Ort erheblich von einer prognostizierten Durchschnittsentwicklung auf Landesebene abweichen können.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen wird auf § 84 GO NRW „Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“ verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 7 Vorbericht

(1) ¹Der Vorbericht soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben. ²Die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde sind anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darzustellen.

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

Erläuterungen zu § 7:

I. Allgemeines

Nach der neuen Gemeindehaushaltsverordnung bleibt die Vorgabe, dem Haushaltsplan einen Vorbericht beizufügen, erhalten. Es entfällt aber die Verpflichtung, jede Haushaltsposition zu erläutern. Den Gemeinden bleibt diese Möglichkeit aber erhalten. Ob sie die Erläuterungen zu den Ergebnis- und den Finanzpositionen des Haushaltsplans weiterhin in der bisherigen Form als Einzelerläuterungen in den Haushaltsplan einfügen oder zusammengefasst zu den sonstigen Angaben im Vorbericht machen, bleibt ihnen überlassen. Der Vorbericht ist nach § 1 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO NRW dem Haushaltsplan beizufügen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck des Vorberichts):

1.1 Allgemeines

Ein Begleitbericht zum Haushaltsplan ist - wie bisher - als Vorbericht vorgesehen, um einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde zu geben und um die durch den Haushaltsplan gesetzten örtlichen Rahmenbedingungen zu erläutern. Dazu gehört, dass die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde gestellt werden. Anders als bisher ist es aber wegen der Eigenverantwortung der Gemeinden für ihre Haushaltswirtschaft nicht mehr erforderlich, allgemein gültig vorzugeben, in welcher Form ein Überblick über die Eckpunkte und die wichtigen sachlichen Festlegungen im Bericht zu geben ist und welche Sachverhalte besonders hervorzuheben oder herauszustellen sind.

Unter dem Gesichtspunkt, einen möglichst vollständigen Überblick über die haushaltswirtschaftliche Lage der Gemeinde zu erlangen, sollen die im Haushaltsjahr bestehenden Haushaltsrisiken sowie zukünftige Verpflichtungen, die im laufenden Haushaltsjahr entstehen können und sich auch auf zukünftige Haushaltsjahre auswirken können, dargestellt werden. Zudem ist insbesondere ein Ausblick auf wesentliche Veränderungen der Rahmenbedingungen der im Haushaltsplan enthaltenen mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung sowie die Entwicklung wichtiger Planungskomponenten im gesamten Planungszeitraum zu geben. Dazu gehören auch Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde einschließlich der Entwicklung der Jahresergebnisse und des Eigenkapitals sowie der Liquidität. Alles dieses gebietet schon das Recht des Bürgers, ausreichend über die wirtschaftliche Lage seiner Gemeinde und das damit zusammenhängende Geschehen informiert zu werden.

Die Analyse der Entwicklung der Gemeinde auf der Grundlage ihrer aktuellen wirtschaftlichen Lage kann durch geeignete Kennzahlen gestützt werden. Bei der Auswahl der Analysekenntzahlen muss berücksichtigt werden, dass mit den Kennzahlen eine Aussagekraft für die Gemeinde erreicht wird, eine ganzheitliche Betrachtung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde erfolgen und ein nachhaltiges Handeln im Sinne der Generationengerechtigkeit gefördert werden soll. Auch die Adressaten des Begleitberichts zum Haushaltsplan dürfen deshalb bei der Festlegung der Kennzahlen nicht unberücksichtigt bleiben, denn die Analysekenntzahlen können z.B. dem Rat der Gemeinde als Steuerungsinstrument, aber auch als Kontrollinstrument dienen. Die bisherigen Erfahrungen mit Kennzahlen zeigen, dass die Nutzer vorsichtig damit umgehen sollten.

1.2 Gesamtübersicht im Vorbericht

Durch den Vorbericht sollen die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen vorgestellt werden. Diese Darstellungen sollen sich aber nicht nur auf die Kernverwaltung der Gemeinde beziehen, sondern auch die ausgegliederten Organisationseinheiten umfassen, mindestens insoweit, wie die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Sondervermögen sowie der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde im Rahmen der Haushaltsplanung der Gemeinde aufgezeigt werden können. Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch Unterlagen über die Sondervermögen der Gemeinde für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden, soweit diese nicht im Haushaltsplan der Gemeinde enthalten sind. Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung soll auch dadurch verbessert werden, dass dem Haushaltsplan eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, an denen die Gemeinde mit mehr als 50 v.H. beteiligt ist, beizufügen ist. Auf der Grundlage aller Unterlagen muss der Vorbericht ein Gesamtbild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre weitere Entwicklung im Haushaltsjahr und den drei folgenden Planungsjahren bieten, denn dieser Zeitraum ist im Haushaltsplan abzubilden.

1.3 Produktorientierter Vorbericht

Bei der Gestaltung und Gliederung des Vorberichtes soll die Gemeinde die für den Haushaltsplan gewählte produktorientierte Gliederung sowie die festgelegte Steuerungsebene (Abbildung der aufgabenbezogenen Haushaltswirtschaft in Teilplänen) berücksichtigen. Dadurch wären im Vorbericht Ausführungen zur Gesamtebene (Ergebnisplanung und Finanzplanung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Planungsjahre) sowie zur Steuerungsebene (produktorientierte Teilplanung) in der gleichen Zeitreihe enthalten. Wenn die Teilpläne nach den verbindlichen Produktbereichen aufgestellt werden, kann der Vorbericht einen Einblick in diese unterschiedlichen Tätigkeitsfelder vermitteln und die damit für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bestehenden Chancen und Risiken in diesen Produktbereichen aufzeigen. Es ist geboten, dies den Adressaten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen offen zu legen, denn auf der Einschätzung der künftigen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde baut die Haushaltsplanung auf.

Im Vorbericht können durch die Ausrichtung auf die Produktbereiche die bestehenden unterschiedlichen Einflüsse auf die Haushaltswirtschaft, die sich auch auf die Sicherung der Aufgabenerfüllung auswirken, sowie die auf ihre Zukunft ausgerichtete Reaktion der Gemeinde darauf verdeutlichen. Wenn ein solcher Bericht bereits im Rahmen der Haushaltsplanung erstellt wird und nicht wie der Lagebericht im Rahmen des Jahresabschlusses auf Ist-Ergebnisse konzipiert wird, kommt ihm ein hoher Informationswert und eine entscheidungsbeeinflussende Wirkung für die mehrjährige Haushaltsplanung zu. Die Vermittlung spezifischer Informationen zu einzelnen Produktbereichen mindert zudem die möglichen Informationsdefizite, die entstehen können, wenn ausschließlich die Gesamtebene der Gemeinde zum Gegenstand der Betrachtung gemacht wird. Diese Ausführungen gelten entsprechend bei einer über die Produktbereiche hinausgehenden produktorientierten Gliederung des gemeindlichen Haushaltsplans. Bei einer organisatorischen Gliederung des Haushaltsplans bedarf es gleichwohl einer produktorientierten Betrachtung und Bewertung. Um in diesen Fällen unübersichtliche Detailinformationen (aus der Vielzahl der Produkte) zu vermeiden, sollte unter Wesentlichkeitsgesichtspunkten geprüft werden, ob produktbezogene Informationen auch zusammengefasst werden können. In einigen Produktbereichen kann es unter Berücksichtigung des Umfangs der gemeindlichen Aufgabe sogar sinnvoll sein, die Berichtsebene von der Steuerungsebene auf die Produktbereichsebene zu verlagern.

Ein produktorientierter Vorbericht sollte aber nicht nur Bestands- und Strömungsgrößen in den einzelnen Produktbereichen (ggf. in Tabellenform) offenlegen, sondern zur Nachvollziehbarkeit und Verständlichkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft und der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beitragen. Wenn dies mit den wichtigsten Zielen und Kennzahlen zu den gebildeten Produkten und mit den zu erbringenden Dienstleistungen im Rahmen der Haushaltsplanung hinterlegt wird, kann eine solche Berichterstattung zur zutreffenden Grundlage für eine Entscheidungsfindung des Rates werden. Sie bietet das erforderliche Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

2. Zu Absatz 2 (Erläuterungspflichten):

Die durch den Vorbericht gewünschte Abbildung des Gesamtüberblicks erfordert, dass in diesem Bericht auch die wesentlichen Zielsetzungen der Planung der Gemeinde für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der örtlichen haushaltswirtschaftlichen Planung der Gemeinde erläutert werden. Diese Vorgabe baut darauf auf, dass die mittelfristige Planung, die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden ist und sowohl insgesamt im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden ist. Dies erfordert eine umfassende Information über die vorgesehene ergebnis- und produktorientierte mehrjährige Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie deren Chancen und Risiken. Dadurch wird verlangt, dass die strategische Planung, in der u.a. die finanzwirtschaftlichen Ziele mit den haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen sind, im Vorbericht abgebildet wird. Auch die einzelnen haushaltswirtschaftlichen Ziele, die der jahresbezogenen Umsetzung der Gesamtstrategie der Gemeinde dienen, sind abzubilden und ggf. auch über die Zeit der mittelfristigen Planung fortzuschreiben. So werden Erfolge, Risiken und Verluste der Gemeinde sowie der notwendige Anpassungsbedarf transparent gemacht und die Einschätzung des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde, ob die gemeindlichen Planungen solide aufgebaut sind, wird erleichtert.

Die Gemeinde kann daher die Inhalte und Schwerpunkte in den Erläuterungen über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, bei denen die örtlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind, eigenverantwortlich bestimmen. Sie hat damit die Möglichkeit, ihre steuerungsrelevanten Zielsetzungen mit haushaltswirtschaftlichen Daten zu verknüpfen. Dies erfordert, aus den strategischen Zielen der Gemeinde umsetzbare jährliche Ziele zu entwickeln und durch die Bildung von Leistungskennzahlen die Zielerreichung messbar zu machen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Auch dabei darf sie die Informationsbedürfnisse des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde nicht außer Acht lassen.



§ 8 Stellenplan

(1) ¹Der Stellenplan hat die im Haushaltsjahr erforderlichen Stellen der Beamtinnen und Beamten und der nicht nur vorübergehend beschäftigten Angestellten und Arbeiterinnen und Arbeiter auszuweisen. ²Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden, sind gesondert aufzuführen.

(2) ¹Im Stellenplan ist ferner für jede Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppe die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben. ²Wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen sind zu erläutern.

(3) Dem Stellenplan ist

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

Erläuterungen zu § 8:

I. Allgemeines

Der Stellenplan der Gemeinde hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht. Er stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde benötigt werden bzw. tätig sein müssen. Die Gemeinde ist nach § 74 Abs. 2 GO NRW verpflichtet, mit dem Stellenplan ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde abzugeben und diesen einzuhalten. Diese Vorschrift beinhaltet die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn darin die Verpflichtung nicht wörtlich ausgedrückt ist. Durch die Ergänzung des Stellenplans um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Stellen auf die Aufgabenbereiche bzw. Produktbereiche ersichtlich bzw. der dort bestehende Personalbedarf erkennbar.

Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Dazu gehört, dass bei der Besetzung der Stellen die künftigen Stelleninhaber als Bedienstete der Gemeinde die für ihren Arbeitsbereich erforderlichen fachlichen Voraussetzungen erfüllen müssen (vgl. § 74 Abs. 1 GO NRW). Aus örtlichen Gegebenheiten vorgesehene Abweichungen vom Stellenplan sind nur zulässig, soweit sie auf Grund des Besoldungs- oder Tarifrechts zwingend erforderlich sind (vgl. § 74 Abs. 2 S. 1 GO NRW). In diesem Rahmen ist es als zulässig anzusehen, wenn durch eine Regelung in der Haushaltssatzung eine flexible unterjährige Verfahrensweise bei der Wiederbesetzung von Stellen getroffen wird (vgl. § 78 Abs. 2 S. 2 GO NRW). Eine solche Regelung steht einer über das Haushaltsjahr hinaus gehenden Stellenbesetzungssperre nicht entgegen. In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, im Stellenplan die Stellen besonders zu kennzeichnen, die künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Stellenplans):

1.1 Zu Satz 1 (Ausweis aller Stellen im Stellenplan):

1.1.1 Stellenplan und Haushaltsjahr

Die Vorschrift regelt den Inhalt des Stellenplans der Gemeinde. Er hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten, unabhängig von ihrer Besetzung, im Haushaltsjahr auszuweisen. Der Stellenplan muss sichtbar machen, welches und wie viel Personal die Gemeinde für ihre Aufgabenerfüllung benötigt. Die Planstellen für Beamte dürfen nur

für Aufgaben eingerichtet werden, zu deren Wahrnehmung die Begründung eines Beamtenverhältnisses zulässig ist und die in der Regel Daueraufgaben sind. Jede Planstelle kann mit mehreren teilzeitbeschäftigten Beamtinnen oder Beamten entsprechend dem Umfang ihrer Teilzeitbeschäftigung besetzt werden. Bei der Aufstellung des Stellenplans muss sich die Gemeinde nach den besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen richten. Dies führt auch ohne Verordnungsänderung dazu, dass die Bezeichnungen „Angestellte“ und „Arbeiter“ durch die Bezeichnung „Tariflich Beschäftigte“ zu ersetzen sind.

Die Gemeinde darf insbesondere nicht die einzelnen Stellen höher oder niedriger bewerten, als sich aus den Bestimmungen ergibt. Der Stellenplan muss daher durch seine Untergliederung nach Beschäftigungsverhältnissen die örtlichen Gegebenheiten zutreffend abzubilden. Das nachfolgende Schema zeigt die Grundstruktur des Stellenplans auf.

Grundstruktur des Stellenplans				
Teil A: Beamte				
Wahlbeamte Laufbahngruppe/ Besoldungsgruppe	Zahl der Stellen im Haushaltsjahr	Zahl der Stellen im Vorjahr	Zahl der besetzten Stellen am 30.06. des Vorjahres	Erläuterungen
Gesamtzahl:				
Teil B: Tariflich Beschäftigte				
Entgeltgruppe/ Sondertarif	Zahl der Stellen Im Haushaltsjahr	Zahl der Stellen Im Vorjahr	Zahl der besetzten Stellen am 30.06. des Vorjahres	Erläuterungen
Gesamtzahl:				

Abbildung 64 „Grundstruktur des Stellenplans“

Der Stellenplan ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO NRW). Durch den Stellenplan als Anlage zum Haushaltsplan wird eine Verbindung zwischen dem Stellenplan als Grundlage für die Ausstattung der gemeindlichen Verwaltung mit Beschäftigten, die für die Durchführung der Aufgaben der Gemeinde benötigt werden, und den durch die Beschäftigung dieser Personen entstehenden Personalaufwendungen, die im Haushaltsplan auszuweisen sind, hergestellt. Aber auch sonstige Regelungen in der Haushaltsatzung, die sich auf den Stellenplan beziehen (vgl. § 78 Abs. 2 S. 2 GO NRW), sollten nochmals im Stellenplan aufgezeigt werden.

Die Muster für den Stellenplan werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.1 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.1.2 Stellenplan und mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

Der Stellenplan sollte aber auch die weitere Entwicklung in der Personalwirtschaft der Gemeinde aufzeigen, soweit diese durch den Stellenplan transparent gemacht werden kann. Die für das Haushaltsjahr und das Vorjahr zu machenden Angaben könnten z.B. um Angaben für die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre erweitert werden (vgl. § 84 GO NRW), so dass im Stellenplan die gleiche Zeitreihe enthalten wäre wie im Haushaltsplan (vgl. § 1 Abs. 3 GemHVO NRW). Dies würde die Veranschlagung der Personalaufwendungen im Haushaltsplan des Haushaltsjahres sowie die für die Folgejahre vorgesehenen Veränderungen nachvollziehbarer machen. Dabei sollten die personalwirtschaftlichen Veränderungen nicht nur durch insgesamt veränderte Zahlen aufgezeigt werden. Vielmehr könnte durch eine Kennzeichnung der betroffenen Stellen, wie sie i.d.R. erfolgt,

wenn Stellen künftig wegfallen oder künftig in andere Stellen umgewandelt werden, sowie durch eine Kennzeichnung der neuen Stellen, die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz im Sinne der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde geschaffen und die Entwicklung in der Personalwirtschaft der Gemeinde offengelegt werden.

1.2 Stellen in Einrichtungen von Sondervermögen

Nach der Vorschrift sind die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden (vgl. § 97 GO NRW), gesondert im Stellenplan aufzuführen. Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse werden i.d.R. von den wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und den organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit verlangt. Auch von den rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, können Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt werden.

Zu den gemeindlichen Sondervermögen nach dieser Vorschrift zählen nicht das Gemeindegliedervermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen. Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen müssen. Diese beiden genannten Formen von gemeindlichem Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde. Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten. Der Nachweis ist von der Gemeinde intern nachzuhalten und zu belegen. Auch das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) zählt nicht zu dem Vermögen der Gemeinde nach dieser Vorschrift.

2. Zu Absatz 2 (Wichtige Angaben im Stellenplan):

2.1 Zu Satz 1 (Aufteilung des Stellenplans):

Das NKF erfordert keine inhaltlichen Veränderungen des Stellenplans der Gemeinden. Die Vorschrift sieht daher vor, dass der Stellenplan nach Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppen aufzuteilen und die Gesamtzahl der Stellen für das Vorjahr sowie der am 30. Juni des Vorjahres besetzten Stellen anzugeben ist. Bei den Beamtinnen und Beamten können zu den einzelnen Besoldungsgruppen auch die Amtsbezeichnungen angegeben werden. Sie dienen der Verdeutlichung, wenn Beamte mehrerer Fachrichtungen beschäftigt werden. Wegen der neu abgeschlossenen Tarifverträge für die Beschäftigten im öffentlichen Dienst muss der Begriff „Vergütungs- und Lohngruppe“ durch den Begriff „Entgeltgruppe“ ersetzt werden. Entsprechend dem neuen Tarifvertrag ist auch die Gliederung in diesem Bereich vorzunehmen.

2.2 Zu Satz 2 (Abweichungen vom Stellenplan und zukünftige Veränderungen):

Die Vorschrift sieht vor, dass wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen im Zusammenhang mit dem Stellenplan zu erläutern sind. Dabei wird der Ort für solche Erläuterungen nicht vorgegeben. Es bietet sich der Vorbericht für wichtige Eckdaten an, während Einzelheiten zu Abweichungen Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen unmittelbar in der Unterlage „Stellenplan“ enthalten sein sollten. Bei der Einsicht in den Stellenplan sollten die Abweichungen und Veränderungen transparent sein, denn zum Zwecke des Vergleichs sind daher neben der Zahl der für das Haushaltsjahr erforderlichen Stellen auch die Stellen aus dem Stellenplan des Vorjahres anzugeben. Dazu ist die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen aufzuführen.

Neben der ausdrücklichen Vorgabe, wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen gesondert zu erläutern, sollten auch sonstige im Stellenplan enthaltene Vermerke, z.B. kw- und ku-Vermerke, erläutert werden. Soweit sie rechtliche Auswirkungen haben, bedarf es einer zusätzlichen Aufnahme in die Haushaltssatzung, z.B. bei kw-Vermerken, dass solche Stellen beim Ausscheiden des Stelleninhabers aus dem Dienst nicht wieder besetzt werden dürfen.

3. Zu Absatz 3 (Übersichten zum Stellenplan):

Die Vorschrift verlangt, dem Stellenplan eine Gesamtübersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche im Haushaltsplan beizufügen (Teil A der Abbildung). Alternativ kann diese Übersicht aber auch ganz oder teilweise in den einzelnen Teilplänen gegeben werden. Außerdem ist eine Übersicht über die vorgesehene Zahl der Beamtinnen und Beamten zur Anstellung, der Nachwuchskräfte und der informatorisch beschäftigten Dienstkräfte erforderlich (Teil B der Abbildung). Aufgrund der Darstellung des Ressourcenverbrauchs im gemeindlichen Haushaltsplan soll die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche verursachungsgerecht erfolgen und aufgezeigt werden.

Die zweite Übersicht stellt eine Ergänzung zur ersten Übersicht dar, weil die für diese Übersicht benannten Beschäftigten noch nicht auf Dauer in einem bestimmten Aufgabenbereich tätig sind und daher nicht einem beliebigen Produktbereich zugeordnet werden sollen. Außerdem müssen in der Stellenübersicht nicht die Stellen von Beamtinnen und Beamten in Einrichtungen von Sondervermögen, die deshalb gesondert im Stellenplan aufzuführen sind, ausgewiesen werden. Es sollte aber ein Hinweis darüber in der Stellenübersicht der Gemeinde enthalten sein. Das nachfolgende Schema zeigt die Grundstruktur einer Stellenübersicht auf.

Grundstruktur der Stellenübersicht				
Teil A: Beamte				
Produktbereich	Wahlbeamte / Laufbahngruppen			Erläuterungen
Teil A: Tariflich Beschäftigte				
Produktbereich	Entgeltgruppe/Sondertarif			Erläuterungen
Teil B: Dienstkräfte in der Probe- oder Ausbildungszeit				
Beamte zur Anstellung		Nachwuchskräfte und sonstige Beschäftigte		Erläuterungen
Gesamtzahl:				

Abbildung 65 „Grundstruktur der Stellenübersicht“

Wegen der notwendigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs in den einzelnen Teilplänen des gemeindlichen Haushalts ist zugelassen worden, dass die erforderliche Aufteilung der Stellen nach dieser Vorschrift nur dann in einer Gesamtübersicht erfolgen muss, wenn die Aufteilung der Stellen nicht auszugsweise in die einzelnen Teilpläne im Haushaltsplan einbezogen wird. Dazu kann, wie es vielfach gewünscht wird, auch die künftige Entwicklung der Stellen mit Hilfe einer Zeitreihe aufgezeigt werden, die das Haushaltsjahr sowie die drei weiteren Planungsjahre umfassen sollte. Den Gemeinden steht es frei, eine solche Abbildung in den Teilplänen vorzunehmen. Die Muster für die Stellenübersichten werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).



§ 9

Haushaltsplan für zwei Jahre

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

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

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

Erläuterungen zu § 9:

I. Allgemeines

Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Abs. 3 GO NRW für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten (vgl. § 78 Abs. 3 S. 2 GO NRW). Dabei genügt es, dass nur eine Haushaltssatzung vom Rat beschlossen wird. In der Haushaltssatzung müssen aber die Festsetzungen nach Jahren getrennt enthalten sein. Für den Haushaltsplan folgt hieraus, dass auch bei einer Haushaltssatzung für zwei Jahre ein Haushaltsplan genügt, der den Zeitraum von zwei Jahren umfasst. Die Erträge und Aufwendungen, die Einzahlungen und Auszahlungen sowie die Verpflichtungsermächtigungen müssen aber für jedes Jahr getrennt veranschlagt werden.

Den durch die Zusammenziehung von zwei Haushaltsjahren erzielten Einsparungen von Verwaltungsaufwand stand bereits im kameralistischen Rechnungswesen oftmals die Notwendigkeit gegenüber, spätestens zu Beginn des zweiten Haushaltsjahres eine Nachtragssatzung zu erlassen, ggf. sogar bereits unterjährig. Im NKF wird ein zweijähriger Haushaltsplan voraussichtlich nicht mehr die Bedeutung erlangen, die ihm im kameralen Rechnungswesen zugeschrieben wurde. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan wird die künftige Haushaltswirtschaft konkreter dargestellt und durch die Möglichkeit, Planungsansätze der künftigen Jahre als Verpflichtungsermächtigungen festzusetzen, auch eine ausgewählte Verbindlichkeit geschaffen. Gleichwohl sollte die Möglichkeit für die Gemeinde erhalten bleiben, bei örtlichem Bedarf eine zweijährige Haushaltsperiode, mit einer Trennung nach Jahren, festlegen zu können.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Getrennte Darstellung nach Haushaltsjahren):

Wegen der vielfachen Verflechtungen des gemeindlichen Haushalts mit Vorgängen in der Privatwirtschaft sowie aus den Erfordernissen der Aufstellung von Jahresabschlüssen, den statistischen Erhebungen und anderen Vorgängen, die jeweils auf ein Kalenderjahr bezogen sind, müssen in einem zweijährigen Haushaltsplan immer jahresbezogene Angaben ausgewiesen werden. Die Ermächtigungen für die Haushaltspositionen sind jeweils auf ein Jahr beschränkt, auch wenn in einem Haushaltsplan zwei Haushaltsjahre zusammen abgebildet werden. Auf die Periodenabgrenzung bzw. Jährlichkeit darf nicht verzichtet werden.

Der zweijährige Haushaltsplan besteht deshalb lediglich darin, dass die Haushaltspläne für zwei aufeinanderfolgende Jahre ohne Verzicht auf die Jährlichkeit räumlich zusammen gefasst sind und die beiden Haushaltsjahre nebeneinander dargestellt werden. Aus einem solchen Haushaltsplan muss erkennbar sein, unter welchen Haushaltspositionen eine Veranschlagung für jedes der beiden Jahre oder nur für ein Jahr vorgenommen worden ist. Dabei ist es nicht zulässig, den erforderlichen jährlichen Haushaltsausgleich nur für den zusammen gefassten Zeitraum der beiden Jahre herbeizuführen und darzustellen. Auch ein Haushalt für zwei Haushaltsjahre muss in jedem der beiden Haushaltsjahre ausgeglichen sein (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Zudem ist die Übertragung von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW wie bei einem einzelnen jährlichen Haushalt vorzunehmen. Bei

Bedarf für eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW im ersten Jahr ist eine solche aufzustellen. In solchen Fällen darf nicht - auch nicht ersatzweise - ein Vorgriff auf die Ermächtigungen des zweiten Jahres erfolgen. Außerdem muss auch eine Budgetierung nach § 21 GemHVO NRW jahresbezogen abgegrenzt werden. Dies auch dann, wenn ein Gesamtbudget über beide Haushaltsjahre vorgesehen ist. Auch bei einem Haushalt für zwei Jahre steht die jahresbezogene Haushaltswirtschaft im Vordergrund.

2. Zu Absatz 2 (Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung):

Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung der Gemeinde (vgl. § 84 GO NRW), die bisher getrennt vom Haushaltsplan aufgestellt wurde, ist in den Haushaltsplan der Gemeinde einbezogen worden (vgl. § 6 Abs. 1 GemHVO NRW). Sie ist sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch in jedem produktorientierten Teilplan (vgl. § 4 GemHVO NRW) abzubilden. Dadurch hat der Rat der Gemeinde bei seinen Beratungen und seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung stärker als bisher auch die dem Haushaltsjahr folgenden drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im Blickfeld. Bei einer Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre wird dadurch den Adressaten ein aktueller Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, die beiden geplanten Haushaltsjahre und die folgenden drei Planungsjahre gegeben. Die Zeitreihe von sieben Jahren im Haushaltsplan der Gemeinde soll zur Verbesserung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde beitragen. Sie soll die Transparenz über die Haushaltsplanung erhöhen und zu möglichst realistischeren Prognosen zwingen. Dies beinhaltet, auch die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und des Haushaltsausgleichs (Soll-Ausgleich nach § 84 GO NRW) vorzunehmen. Durch diese Festlegungen sind die Haushaltsansätze im Ergebnisplan und im Finanzplan sowie in den produktorientierten Teilplänen haushaltspositionenscharf fortzuschreiben. Diese Vorgaben folgen der Verpflichtung der Gemeinde, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung immer in den Zusammenhang mit dem Haushaltsjahr zu stellen.

Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung ist wie die Aufstellung eines jährlichen Haushaltsplans eine immer wiederkehrende Anpassung der bis dahin bestehenden Haushaltsplanung an die aktuellen Entwicklungen, denn das neue Haushaltsjahr steht jeweils im Mittelpunkt. Anlass dazu bietet die Entwicklung der Gemeinde, denn sie kann aus unterschiedlichen Gründen heraus anders verlaufen als es ursprünglich geplant. Bei einem gemeindlichen Haushalt für zwei Jahre ist es daher vor dem Ablauf des ersten Haushaltsjahres geboten, die vorhandene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung zu überprüfen und ggf. die Haushaltsplanung für das zweite Haushaltsjahr sowie die Planung für die folgenden drei Planungsjahre anzupassen. Für den Fall einer solchen Fortschreibung wird durch die Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass diese dem Rat vorzulegen ist, auch wenn er über die Fortschreibung als solche keinen gesonderten Beschluss zu fassen hat. Wenn in den Einzelfällen aber die Differenzen zwischen prognostizierter und tatsächlich eingetretener Entwicklung der Gemeinde bereits für das zweite Haushaltsjahr erheblich sind, kann für die Gemeinde die Verpflichtung entstehen, eine Nachtragssatzung zu erlassen (vgl. § 81 GO NRW).

3. Zu Absatz 3 (Beifügung von Anlagen bei Fortschreibung der Haushaltsplanung):

3.1 Pflicht zur Beifügung bestimmter Anlagen des Haushaltsplans

3.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden ausdrücklich, die § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9 GemHVO NRW bezeichneten Anlagen zum Haushaltsplan (Unterlagen über die gemeindlichen Betriebe), die nach der Beschlussfassung des Rates über die gemeindliche Haushaltssatzung erstellt worden sind, der Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung beizufügen. Dieses ist geboten, denn die Wirtschaftspläne der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden (Unterlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO NRW), sind vor Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres aufzustellen (vgl. § 14 Abs. 1 EigVO NRW). Sie können nicht - wie der gemeindliche Haushaltsplan - für zwei Jahre aufgestellt werden, weil § 97 Abs. 3 GO NRW nicht die sinngemäße Anwendung des § 78 Abs. 3 GO NRW zulässt. Daraus folgt, dass der Wirtschaftsplan eines Sondervermögens für das im gemeindlichen Haushaltsplan bereits ausgewiesene zweite Haushaltsjahr erst im Verlauf des ersten Haushaltsjahres aufgestellt wird und somit bei der Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über eine Haushaltssat-

zung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält, noch nicht vorliegen kann. Die beschriebenen Vorgaben gelten entsprechend für Unternehmen oder einer Einrichtung in Gesellschaftsform, bei denen einer Gemeinde mehr als 50 vom Hundert der Anteile gehören, denn in diesen Fällen muss sie darauf hinwirken, dass in sinngemäßer Anwendung der für die Eigenbetriebe geltenden Vorschriften für jedes Wirtschaftsjahr ein Wirtschaftsplan aufgestellt wird (vgl. § 108 Abs. 2 Nr. 1 a) GO NRW).

In diesem Zusammenhang muss die gesetzliche Formulierung „nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind“ dahingehend verstanden werden, dass damit nur die Beschlussfassung des Rates der Gemeinde über eine Haushaltssatzung, die Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, nach Jahren getrennt enthält (vgl. § 78 Abs. 3 i.V.m. § 80 Abs. 5 GO NRW gemeint sein kann. Dieses wird auch dadurch deutlich, dass einerseits der gemeindliche Haushaltsplan keiner gesonderten Beschlussfassung bedarf und andererseits der Verweis auf die Regelungen in Absatz 1 deutlich aufzeigt, dass nur die Haushaltssatzung der Gemeinde als Gegenstand der Beschlussfassung gelten soll.

3.1.2 Unterlagen über die gemeindlichen Sondervermögen

Die Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung ist nicht vollständig, wenn nicht auch Unterlagen über die Sondervermögen der Gemeinde für die Haushaltsplanberatungen dem Rat vorgelegt werden, soweit diese nicht im Haushaltsplan der Gemeinde enthalten sind. Zum Sondervermögen der Gemeinde gehören nach § 97 Abs. 1 GO NRW das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch selbstständigste Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

Zu den Sondervermögen der Gemeinde, für die dem Haushaltsplan gesonderte Unterlagen beizufügen sind, gehören nur Sondervermögen, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Daher sind dem Haushaltsplan jedenfalls die Unterlagen über die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch selbstständigsten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde beizufügen. Auch wenn für rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, besondere Haushaltspläne aufgestellt werden (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW) und ein eigener Rechnungskreis gebildet wird, sind die Unterlagen über diese Einrichtungen dem Haushaltsplan beizufügen.

3.1.3 Unterlagen über die gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen

Die Gesamtübersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und ihre Entwicklung soll bei den jährlichen Beratungen des Rates der Gemeinde über die Haushaltswirtschaft des neuen Haushaltsjahres (Haushaltssatzung mit ihren Anlagen) dadurch verbessert werden, dass nach § 108 Abs. 2 S. 2 GO NRW der Jahresabschluss, der Lagebericht und der Bericht über die Einhaltung der öffentlichen Zwecksetzung von Unternehmen und Einrichtungen in einer Rechtsform des privaten Rechts dem Haushaltsplan als Anlagen beizufügen sind. Dazu gehören auch jeweils die Wirtschaftspläne, wenn die Gemeinde deren Aufstellung verlangen soll (vgl. § 108 Abs. 2 S. 1 GO NRW). Zum Zeitpunkt der Haushaltsplanaufstellung der Gemeinde für das neue Haushaltsjahr sind i.d.R. die Jahresabschlussunterlagen noch nicht oder nur aus dem Vorvorjahr des neuen Haushaltsjahres verfügbar, denn bei der Gemeinde ist das Haushaltsjahr und bei den gemeindlichen Betrieben das Wirtschaftsjahr noch nicht abgeschlossen.

Damit der Rat der Gemeinde bei seinen Beratungen und die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung aber der notwendigen Aktualität von haushaltswirtschaftlichen Daten in ausreichendem Maße Rechnung tragen kann, lässt diese Vorschrift eine Vereinfachung zu. Anstelle der Beifügung der jeweiligen Wirtschaftspläne der gemeindlichen Betriebe kann dem Haushaltsplan als Anlage eine Gesamtübersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der gemeindlichen Betriebe beigefügt werden. Eine solche Übersicht muss eine Beurteilung der wirtschaftlichen Gegebenheiten in der Gemeinde ermöglichen und in einem ausreichenden Maße gewährleisten. Die ausdrückliche Regelung soll verhindern, dass z.B. wegen noch nicht fertig gestellter (festgestellter) Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe, eine zeitliche Verzögerung bei der Aufstellung des neuen Haushalts der Gemeinde eintritt.

3.2 Beifügung weiterer Anlagen des Haushaltsplans

Bei einer Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung können dem Rat der Gemeinde auch noch weitere Anlagen des Haushaltsplans (vgl. § 1 Abs. 2 GemHVO NRW) beigefügt werden, wenn soweit diese auf Grund der Entwicklung der Gemeinde aktualisiert worden sind und auf diese Weise das im zweiten Haushaltsjahr geplante haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde vollständig dargestellt wird. Das Budgetrecht des Rates sowie die Informationspflicht gegenüber dem Rat gebietet es, im Rahmen der Fortschreibung nach Absatz 2 die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit zu erhalten, die für die gemeindliche Haushaltswirtschaft im zweiten Haushaltsjahr geboten ist. Daher wird nachfolgend ein kurzer Überblick über die übrigen Anlagen zum gemeindlichen Haushaltsplan gegeben.

3.1 Der Vorbericht

Der Vorbericht zum Haushaltsplan soll einen Überblick über die Eckpunkte des Haushaltsplans geben (vgl. § 7 GemHVO NRW). Er soll die Entwicklung und die aktuelle Lage der Gemeinde anhand der im Haushaltsplan enthaltenen Informationen und der Ergebnis- und Finanzdaten darstellen. Außerdem sind im Vorbericht die wesentlichen Zielsetzungen der Planung für das Haushaltsjahr und die folgenden drei Jahre sowie die Rahmenbedingungen der Planung zu erläutern. Dazu gehört, dass die in der Haushaltssatzung getroffenen Festsetzungen erläutert und in einen Zusammenhang mit dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde gestellt werden.

3.2 Der Stellenplan

Der Stellenplan stellt die Grundlage für die Personalwirtschaft der Gemeinde dar und muss deshalb ausweisen, wie viele Beschäftigte für die gemeindliche Aufgabenerfüllung benötigt werden. Er bildet daher die Personalausstattung der Gemeinde ab. Bei der Aufstellung und Gestaltung des Stellenplans sind die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. Die Vorgabe in § 74 Abs. 2 GO NRW, den Stellenplan einzuhalten, umfasst auch die Verpflichtung der Gemeinde, einen Stellenplan aufzustellen, auch wenn diese Verpflichtung nicht ausdrücklich in der Vorschrift der Gemeindeordnung enthalten ist.

3.3 Die Bilanz des Vorvorjahres

Die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses gibt Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die aktuelle Schlussbilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht.

3.4 Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, ist wie bisher dem Haushaltsplan beizufügen. Verpflichtungsermächtigungen dürfen in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden. Durch die Übersicht soll deshalb aufgezeigt werden wie die künftigen Haushaltsjahre vorbelastet sind, weil Verpflichtungsermächtigungen in Vorjahren in Anspruch genommen worden sind.

3.5 Die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen

Nach der Vorschrift des § 56 Abs. 3 GO NRW gewährt die Gemeinde den Fraktionen und Gruppen im Rat und in den Bezirksvertretungen sowie auch einzelnen Ratsmitgliedern aus ihren Haushaltsmitteln im notwendigen

Umfang jährlich Zuwendungen zu den sächlichen und personellen Aufwendungen für die Geschäftsführung. Die Zuwendungen an die Fraktionen, Gruppen oder einzelnen Ratsmitgliedern sind in einer besonderen Anlage zum Haushaltsplan darzustellen. In dieser Übersicht über die gewährten Zuwendungen sind für jede Fraktion, Gruppe oder für das einzelne Ratsmitglied die Geldleistungen und die geldwerten Leistungen jeweils getrennt voneinander anzugeben. Damit wird die Finanzierung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen sowie wie einzelner Ratsmitglieder transparent gemacht.

3.6 Die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht als Anlage beizufügen. In dieser Übersicht sind der Stand der Verbindlichkeiten am Ende des Vorvorjahres des Haushaltsjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitenspiegels nach § 47 GemHVO NRW aufzuzeigen.

3.7 Die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals

Der Eigenkapitalausstattung der Gemeinde kommt eine besondere Bedeutung zu. Da die Inanspruchnahme von Eigenkapital auch Auswirkungen auf den Haushaltsausgleich hat und die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan einbezogen wurde, ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals auch bei einer zweijährigen Haushaltssatzung aufzuzeigen, wenn in der Haushaltssatzung z.B. erstmalig eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW für das zweite Haushaltsjahr festgesetzt wird. In einer gesonderten Anlage zum Haushaltsplan ist bei einer Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und/oder der allgemeinen Rücklage die Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung bezogen auf das zweite Haushaltsjahr darzustellen. Damit erhält auch der Rat die notwendigen Informationen über das gemeindliche Eigenkapital in den künftigen Jahren.

3.10 Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben

In den kreisfreien Städten müssen dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigefügt werden, die innerhalb des Gesamtüberblicks über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde den Blick auf die einzelnen Bezirke der Stadt und deren Besonderheiten lenken. Diese Vorgabe ist Ausfluss einer besonderen Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 37 Abs. 4 GO NRW). Die Gemeindeordnung räumt den Bezirksvertretungen eigene Rechte ein. Die Bezirksvertretungen erfüllen die ihnen zugewiesenen Aufgaben zudem im Rahmen der vom Rat bereitgestellten Haushaltsmittel und sollen dabei über den Verwendungszweck eines Teils dieser Haushaltsmittel allein entscheiden können. Nur für diesen Anteil am bezirksbezogenen Haushaltsvolumen besteht über die grundsätzliche Mitwirkungskompetenz der Bezirksvertretungen deren eigenständige Entscheidungskompetenz, die auch den Rat bindet. Für den Rat besteht daher nach den Beschlussfassungen durch die jeweiligen Bezirksvertretungen kein Änderungsrecht im zuvor bestimmten Umfang mehr. Er soll daher das Haushaltsvolumen, das der Entscheidungskompetenz der Bezirksvertretungen unterliegt, zuvor fest legen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 10 Nachtragshaushaltsplan

(1) ¹Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. ²Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. ³Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.

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

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

Erläuterungen zu § 10:

I. Allgemeines

1. Erlass einer Nachtragssatzung

Die erforderlichen wesentlichen Änderungen des Haushaltsplans sind nur durch eine Änderung der beschlossenen Haushaltssatzung (vgl. § 78 GO NRW) möglich. Die Vorschrift des § 81 GO NRW sieht bei einem solchen Bedarf den Erlass einer Nachtragssatzung vor. In § 81 Abs. 2 GO NRW werden dafür drei Fälle benannt, bei denen die Veränderungen der gemeindlichen Haushaltswirtschaft als so schwerwiegend betrachtet werden, dass das Gesamtbild nicht mehr mit der beschlossenen Haushaltssatzung in Einklang steht, sondern es unerlässlich ist, eine Nachtragssatzung zu beschließen. Die Gemeinde darf ohne Nachtragssatzung nicht die Aufwendungen entstehen lassen oder die Auszahlungen leisten, die als Ursache zur Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung einer Nachtragssatzung führen. Sie hat eine Nachtragssatzung unverzüglich aufzustellen, sobald die Voraussetzungen für ihren Erlass gegeben sind. Die Gemeinde kann diese nicht auf einen beliebigen späteren Zeitpunkt verschieben.

Für die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung bedarf es z.B. der Erheblichkeit in Bezug auf den Jahresfehlbetrag und in Bezug auf bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltsspositionen. Dieser unbestimmte Rechtsbegriff ist örtlich abzugrenzen und festzulegen. Weil dadurch auch das Budgetrecht des Rates betroffen ist, bietet sich für die Festlegung eine Regelung in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW an, wie sie auch für die Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen nach § 14 Abs. 1 GemHVO NRW vorgesehen ist.

Die Aufstellung einer Nachtragssatzung wird nicht allein durch Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen über Ziele und Kennzahlen ausgelöst. Sind ausschließlich Änderungen der im Haushaltsplan ausgewiesenen Ziele und Kennzahlen erforderlich, kann es dafür einer Beteiligung bzw. Information des Rates bedürfen, wenn dadurch die von ihm gesetzten Ziele berührt werden.

2. Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans

Bei einer Nachtragshaushaltssatzung werden die erforderlichen Änderungen des Haushaltsplans durch den dieser Satzung beigefügten Nachtragshaushaltsplan vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Eine Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die not-

wendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Der Inhalt des Nachtragshaushaltsplans wird daher durch diese Vorschrift unter Beachtung des § 81 GO NRW näher bestimmt.

Die Nachtragssatzung, in der die bisherigen Festsetzungen im Ergebnisplan und/oder im Finanzplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden und die neuen Festsetzungen auszuweisen sind, verändert dadurch auch den Haushaltsplan in seinen Haushaltspositionen in entsprechender Weise. Bezogen auf die betreffenden Haushaltspositionen wird transparent und nachvollziehbar gemacht, welcher wichtige Änderungsbedarf sich unterjährig im Ablauf der Haushaltswirtschaft ergeben hat und wie damit umgegangen werden soll. Der Nachtragshaushaltsplan enthält daher alle vorgesehenen Veränderungen (Erhöhungen oder Minderungen). Das nachfolgende Schema zeigt dies für den Ergebnisplan auf.

Nachtrags-Ergebnisplan									
Ergebnisplan	Ergebnis des Vorjahres EUR	Ansatz des Vorjahres EUR	Haushaltsjahr				Planung Haushaltsjahr + 1 EUR	Planung Haushaltsjahr + 2 EUR	Planung Haushaltsjahr + 3 EUR
			Ansat z (bis-her) EUR	erhöht um EUR	vermindert um EUR	Ansat z (neu) EUR			
Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit									
Finanzergebnis									
Ordentliches Ergebnis									
Außerordentliches Ergebnis									
Jahresergebnis									

Abbildung 66 „Nachtrags-Ergebnisplan“

Das Schema für einen Nachtrags-Ergebnisplan kann entsprechend auch für den Finanzplan genutzt werden. Die vorgesehenen Veränderungen der Ermächtigungen für Einzahlungen und Auszahlungen sind nach den Zahlungsarten im ursprünglichen Haushaltsplan aufzuzeigen. Dies bedeutet, dass im Nachtragshaushaltsplan die Veränderungen als Erhöhungen oder Verminderungen der Haushaltspositionen der Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit und der Darlehensaufnahmen und Tilgungen als Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit sowie deren Auswirkungen auf die liquiden Mittel enthalten sein müssen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalte des Nachtragshaushaltsplans):

1.1 Nachtragshaushaltsplan

Die Nachtragssatzung der Gemeinde nach § 81 Abs. 1 S. 2 GO NRW enthält die geänderten Festsetzungen für den Haushaltsplan, die Kreditermächtigung, die Verpflichtungsermächtigungen, die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und die Verringerung der allgemeinen Rücklage, den Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung u.a. Auch die Nachtragssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen, Einzahlungen und Auszahlungen und das Haushaltssicherungskonzept beziehen.

Ein Nachtragshaushaltsplan führt daher nach der Beschlussfassung des Rates über die Nachtragssatzung zu einer Veränderung (Erhöhung oder Minderung) der im ursprünglichen Haushaltsplan ausgewiesenen und betroffenen Haushaltspositionen. Auch diese Veränderung wird als Planfortschreibung bezeichnet und ist entsprechend in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung unter dem fortgeschriebenen Planansatz mit zu erfassen. Die Planfortschreibung ist als Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen definiert, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen wird. Dazu zählen aber nicht nur die Veränderungen durch einen Nachtragshaushaltsplan.

Alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt der Aufstellung des Nachtragshaushaltsplans übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen, muss der Nachtragshaushaltsplan enthalten. Dabei müssen bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen nicht mehr veranschlagt werden, weil diesen der Kämmerer oder auch der Rat nach den Vorschriften des § 83 GO NRW bereits zugestimmt hat. Es wird damit verdeutlicht, dass eine Aufnahme in den Nachtragshaushaltsplan auch nicht für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen erforderlich ist, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind. Mit dieser Vorschrift wird daher eine klare Abgrenzung zwischen den im Nachtragshaushaltsplan zu veranschlagenden Erträgen und Aufwendungen sowie den Einzahlungen und Auszahlungen auf der einen Seite und den über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen auf der anderen Seite getroffen.

Wird ein Nachtragshaushaltsplan aufgestellt und hat dieser eine Änderung oder Anpassung der im Haushaltsplan enthaltenen Ziele und Kennzahlen zur Folge, müssen auch die veränderten Ziele und Kennzahlen in den Nachtragshaushaltsplan aufgenommen werden. Dadurch wird der mit dem Nachtragshaushaltsplan bewirkten Aktualität für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde ausreichend Rechnung getragen. Eine erforderliche Änderung von im Haushaltsplan ausgewiesenen Zielen und Kennzahlen macht jedoch noch keine Nachtragssatzung erforderlich. Es bedarf jedoch ggf. unter der Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse einer Beteiligung bzw. Information des Rates, wenn dadurch die von ihm gesetzten Ziele berührt werden. Soweit Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Kennzahlen unterjährig erforderlich geworden sind, muss spätestens im Jahresabschluss der Gemeinde darüber informiert werden. Weil in den Teilrechnungen im Jahresabschluss durch die Abbildung der Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen der Grad der Zielerreichung nachzuweisen ist, lassen sich die notwendig gewordenen unterjährigen Veränderungen auch dann noch nachvollziehbar darstellen.

1.2 Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan

Dem Nachtragshaushaltsplan zur Nachtragssatzung hat alle Änderungen der im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen, die entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen sowie die notwendigen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Er sollte bei unterjährigem Anpassungsbedarf auch die Veränderungen bei den im Haushaltsplan abgebildeten Zielen und Leistungskennzahlen aufzeigen.

Wegen der Anwendung der Vorschriften über die Haushaltssatzung sind auch dem Nachtragshaushaltsplan der Gemeinde die Anlagen zum Haushaltsplan nach § 1 Abs. 2 GemHVO NRW beizufügen. Damit wird zum Zeitpunkt der Nachtragssatzung der notwendige Überblick über das haushaltswirtschaftliche Geschehen bzw. die wirtschaftliche Lage der Gemeinde im Haushaltsjahr aktualisiert und gewährleistet. Zu den angepassten Anlagen des Nachtragshaushaltsplans können gehören

- der Vorbericht,
- der Stellenplan,
- die Bilanz des Vorjahres,
- eine Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
- eine Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
- eine Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
- eine Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt,
- die Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden,

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

Nur soweit die oben angeführten Anlagen zum Haushaltsplan im Rahmen der Nachtragssatzung geändert werden, sind diese dem Nachtragshaushaltsplan beizufügen. Dabei sollten nicht nur die vorgesehenen Änderungen aufgezeigt, sondern entsprechend dem Informationsbedürfnis des Rates und der Öffentlichkeit eine Neufassung hergestellt und beigelegt werden. Dies erleichtert die spätere Nachvollziehbarkeit der geänderten Haushaltsplanung im Jahresabschluss, da durch die Nachtragssatzung die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen fortgeschrieben werden. Dies bedeutet, dass dem Plan-/Ist-Vergleich in der Ergebnisrechnung nach § 38 GemHVO NRW und in der Finanzrechnung nach § 39 GemHVO NRW die Planfortschreibung zu Grunde liegt (vgl. § 38 Abs. 2 GemHVO NRW). Mit der Unterzeichnung des Entwurfs der Nachtragssatzung mit ihren Anlagen bringt der Kämmerer zum Ausdruck, dass auch die Anlagen zum Nachtragshaushaltsplan richtig und vollständig sind.

2. Zu Absatz 2 (Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan):

2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mehreinzahlungen):

Diese Vorschrift regelt den Sonderfall, dass eine Deckung von über- und außerplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen, die durch Mehrerträge oder Mehreinzahlungen oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen erfolgen soll, eine Veränderung des Haushaltsplans erforderlich ist. Diese Veranschlagung ist nach Absatz 1 dann erforderlich, wenn die Mehrerträge oder Mehreinzahlungen oder die Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen. Ein Verzicht auf eine Veranschlagung ist in diesem Falle nicht möglich. Diese Regelung ist sachgerecht, um den gesetzlich vorgegeben Haushaltsausgleich zu sichern (vgl. § 75 GO NRW).

2.2 Zu Satz 2 (Veranschlagung kleiner Investitionen):

Außerdem wird durch diese Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass eine Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan für Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen (vgl. § 14 GemHVO NRW) nicht zwingend erforderlich ist. Durch § 4 Abs. 4 GemHVO NRW wird bestimmt, dass größere Investitionen wegen ihrer besonderen Bedeutung für die Gemeinde in den Teilfinanzplänen als Einzelmaßnahmen auszuweisen sind. Welche Investitionen darunter fallen, ist durch die Festlegung von Wertgrenzen durch den Rat der Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden. Unterhalb dieser Wertgrenze liegende Investitionen werden dann i.d.R. zusammengefasst in einer Summe, getrennt nach Einzahlungen und Auszahlungen, in den Teilfinanzplänen des Haushaltsplans ausgewiesen. In diesem Zusammenhang ist eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde zu entscheiden, ob sie unterhalb dieser Wertgrenze liegende Investitionen im Nachtragshaushaltsplan veranschlagen will. Damit stärkt die getroffene Regelung unter Einbeziehung des § 14 GemHVO NRW die Eigenverantwortung der Gemeinde und dient der Verwaltungsvereinfachung.

2.3 Veranschlagung von Verfügungsmitteln

Die Regelung in § 15 GemHVO NRW, die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel dürfen von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung dieser Personen oder anderer Verfügungsberechtigter zur Verfügung stehen. Die Verfügungsmittel dürfen daher nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Auch dürfen sie nicht ersatzweise für Zwecke, die zwar zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, weil z.B. die Veranschlagung übersehen wurde, in Anspruch genommen werden. Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen stellen den ausgewiesenen Rahmen für die Verfügungsmittel dar, der nicht überschritten werden darf.

Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters innerhalb des Haushaltsjahres darf auch nicht durch Zuwendungen Dritter oder im Wege überplanmäßiger Aufwendungen nach § 83 GO NRW befriedigt werden. Eine Verstärkung der Verfügungsmittel oder eine Veranschlagung entsprechender Ermächtigungen, wenn z.B. die Veranschlagung übersehen wurde, ist nur durch die Aufnahme des Bedarfs in einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW i.V.m. einer Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW möglich.

3. Zu Absatz 3 (Neue Verpflichtungsermächtigungen):

Unter dem Gesichtspunkt der künftigen Haushaltsbelastungen, aber auch des Haushaltsausgleichs, ist die Vorgabe zu sehen, dass bei Verpflichtungsermächtigungen, die erstmals im Nachtragshaushaltsplan enthalten sind, deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben ist. Dabei ist darauf zu achten, ob im geltenden Haushaltsplan bestimmte Positionen der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt worden sind. Neue Verpflichtungsermächtigungen durch die Nachtragssatzung sollten dann in gleicher Weise festgelegt werden. Die Bedeutung der Auswirkungen neuer Verpflichtungsermächtigungen auf künftige Haushaltsjahre wird dadurch hervorgehoben, dass ausdrücklich bestimmt wird, die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 GemHVO NRW ist entsprechend zu ergänzen. Dies ist sachgerecht, denn die Verpflichtungsermächtigungen ermächtigen nach § 85 GO NRW die kommunale Verwaltung, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen aus Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren und damit zu Lasten der künftigen Haushaltswirtschaft der Gemeinde einzugehen.

Die aktuelle Fassung der Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen sollte deshalb nicht nur die Veränderungen für das Haushaltsjahr hervorheben, sondern insgesamt dann den aktuellen Stand wieder geben, wenn zum Zeitpunkt der Nachtragssatzung der Jahresabschluss für das Vorjahr bereits vom Bürgermeister bestätigt worden ist. Damit wird auch dem Informationsrecht des Rates nach Aktualität genügt, zumal die Verpflichtungsermächtigungen bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gelten (vgl. § 85 Abs. 2 GO NRW).



Frei für eigene Notizen:

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

1. Allgemeines

Die allgemeinen Planungsgrundsätze und Ziele für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen gibt und auch durch Ziele die Entwicklung der Gemeinde bzw. ihre Leistungen für die Bürgerinnen und Bürger aufgezeigt werden. Das Neue Kommunale Finanzmanagement bzw. das neue gemeindliche Haushaltsrecht sieht dafür eine Reihe von Grundsätzen und Geboten vor, die nicht nur in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthalten sind.

Die Bürgerinnen und Bürger sind als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten des gemeindlichen Handelns in die örtlichen Arbeiten einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es muss eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen. Dies ermöglicht u.a. die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen.

2. Vorschriften zur Haushaltsplanung und zu Zielen

Der zweite Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung über Planungsgrundsätze und Ziele für den gemeindlichen Haushaltsplan ergänzt die Vorschriften des ersten Abschnitts, der Vorschriften zum gemeindlichen Haushaltsplan enthält. Er enthält folgende Vorschriften:

- § 11 Allgemeine Planungsgrundsätze
Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch geben. Das soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden. Dazu gehört auch das Prinzip der Periodenabgrenzung bez. der periodengerechten Zuordnung der Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan sowie das Kassenwirksamkeitsprinzip für die Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan.
- § 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung
Die politische Steuerung in den Gemeinden wird sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunales Finanzmanagements grundlegend ändern. Während die gemeindliche Steuerung bisher durch die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel geprägt war, soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Dies erfordert die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen, aus denen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden.
- § 13 Verpflichtungsermächtigungen
Mit einer Verpflichtungsermächtigung wird die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, im Haushaltsjahr bereits Verpflichtungen zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Damit werden bereits bei der Beratung des Haushalts die Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aufgezeigt und können in den Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung einbezogen werden.
- § 14 Investitionen
Unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde wird die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte verstanden. Dies wird u.a. durch den Ansatz der gemeindlichen Vermögensgegenstände auf der Aktivseite der Bilanz sichtbar. Bei der Planung und Durchführung von Investitionen hat die Gemeinde zu beachten, dass sie die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW).
- § 15 Verfügungsmittel
Bei den Verfügungsmitteln handelt es sich um Aufwendungen, die unabhängig von den im Haushaltsplan ausgewiesenen zweckbezogenen Haushaltspositionen entstehen, weil die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister über einen ihm zustehenden Fonds ohne einzelne Zweckvorgaben verfügen darf.
- § 16 Fremde Finanzmittel
Die Gemeinden wickeln vielfach auf Grund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Dies muss nicht zwingend auch die wirtschaftliche Leistungsfä-

higkeit der Gemeinde berühren. Die Gemeinde muss aber dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Zinsaufwendungen, z.B. aus der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.

- § 17 Interne Leistungsbeziehungen

Hat die Gemeinde sich entschlossen, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch auch aus internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, sind die dadurch entstehenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne des Haushaltsplans sowie in die Teilergebnisrechnungen des Jahresabschlusses einzubeziehen. Um die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen zu sichern, sind die internen Leistungsbeziehungen nach den „Ergebnis des Teilergebnisplans“ gesondert auszuweisen. Zu beachten ist, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung führen und die Finanzrechnung durch die internen Leistungsbeziehungen nicht berührt wird.

- § 18 Kosten- und Leistungsrechnung

Grundsätzlich soll die Kosten- und Leistungsrechnung die Planung und Steuerung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unterstützen, aber auch eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Sie erleichtert zudem die Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen. Die trägt zu Kosten- und Wirtschaftlichkeitsvergleichen bei und fördert insgesamt eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde.

- § 19 Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

Das NKF beinhaltet - wie das kaufmännische Rechnungswesen - das Bruttoprinzip (vgl. § 11 GemHVO NRW). Die Regelung erlaubt davon eine Abweichung. Sie trägt damit dem Umstand der Praxis Rechnung, dass bei den genannten Ertragsarten regelmäßig nachträgliche Berücksichtigungen zu erwarten sind. Der Gemeinde soll deshalb mit dieser Vorschrift ein einfacherer Weg für die Veranschlagung im Haushaltsplan, aber auch für die Bewirtschaftung eröffnet werden.

Die Vorschriften in diesem Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan und der daraus entstehende Jahresabschluss ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch geben. Insbesondere soll die Steuerung der Gemeinde, die von den örtlichen Verhältnissen und Bedürfnissen abhängig ist, und durch Ziele und eine messbare Zielerreichung transparent und nachvollziehbar gemacht werden. Dies wirkt sich auch auf den Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen der Gemeinde sowie auf das Eigenkapital aus. Daher stellen im NKF die Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ den Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung dar. Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan und die Finanzrechnung dar.

EEEEEEEEEEEE

§ 11

Allgemeine Planungsgrundsätze

(1) Im Haushalt sind das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden, soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist.

(2) Erträge und Aufwendungen sind in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Soweit sie nicht errechenbar sind, sind sie sorgfältig zu schätzen.

(3) Einzahlungen und Auszahlungen sind in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen. Absatz 2 Satz 2 findet Anwendung.

Erläuterungen zu § 11:

I. Allgemeines

1. Der Haushaltsplan die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuererfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans unter Beibehaltung der Ergänzung um Anlagen.

Der Haushaltsplan ist in einen Ergebnisplan, in dem der voraussichtliche Ressourcenverbrauch und das mögliche Ressourcenaufkommen abgebildet werden (vgl. § 2 GemHVO NRW), und in einen Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist (vgl. § 3 GemHVO NRW), zu gliedern. Der Haushaltsplan wird in weitere produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne enthalten (vgl. § 4 GemHVO NRW). Das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 5 GemHVO NRW) bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten (vgl. § 8 GemHVO NRW) eine Anlage des Haushaltsplans. Diese rechtlichen Festlegungen gewährleisten einen gleichen Aufbau der kommunalen Haushalte (vgl. Erläuterungen zu § 79 GO NRW).

2. Die allgemeinen Planungsgrundsätze für den Haushalt der Gemeinde

2.1 Allgemeines

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und die daraus entstehende Ergebnisrechnung ein vollständiges und übersichtliches Bild über das zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben erforderliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch geben. Das soll durch eine Reihe von Geboten erreicht werden, die bei der Aufstellung, Ausführung sowie Abrechnung des Haushalts zu beachten sind. Dazu gehören insbesondere die allgemeinen Grundsätze für die gesamte Haushaltswirtschaft der Gemeinde, z.B. das Gebot zur Sicherung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung, aber auch der Grundsatz der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW. Auf dieses Ziel hat die Gemeinde ihre gesamte Haushaltswirtschaft auszurichten. Es genügt unter Beachtung des Ressourcenverbrauchs nicht, den Blick auf ein einzelnes Haushaltsjahr zu richten, sondern unter Berücksichtigung der intergenerativen Gerechtigkeit auf einen längeren Zeitraum, um dauerhaft die stetige Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben zu gewährleisten. Dies hat dazu geführt, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (vgl. § 84 GO NRW) in den gemeindlichen Haushaltsplan zu integrieren.

2.2 Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan

Die im NKF verwendeten Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ stellen den Buchungsstoff für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung dar. Die Erträge bedeuten einen Wertezufluss an Gütern und Dienstleistungen und bewirken eine Eigenkapitalerhöhung. Die Aufwendungen dagegen bedeuten einen Werteverzehr an Gütern und Dienstleistungen und mindern dadurch das Eigenkapital. Die Arten der Erträge zeigen deren Herkunft auf, die Arten der Aufwendungen den zweckbezogenen Ressourcenverbrauch.

2.3 Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan

Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan und die Finanzrechnung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei den Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern deren Bestand. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft auf, die Arten der Auszahlungen die Mittelverwendung.

2.4 Budgetbildung

Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die gemeindliche Verwaltung an. Unter Budgetierung wird verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets ermöglichen. Dies ist bei der Haushaltsplanung zu berücksichtigen.

2.5 Zentrale Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen

Auf die Übernahme der bisherigen Regelung über Sammelnachweise ist verzichtet worden, weil der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im jeweiligen Produktbereich veranschlagt und die Budgetbildung (§ 21 GemHVO NRW) erleichtert werden soll. Die zentrale Bewirtschaftung von im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen bleibt gleichwohl möglich. Sie kann von der Gemeinde im Einzelfall durch entsprechende Bewirtschaftungsregeln für den Ergebnisplan und/oder für den Finanzplan vorgesehen werden.

3. Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung wird durch eine Outputorientierung abgelöst. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies kann zudem zur wirtschaftlicheren Gestaltung der Arbeitsprozesse und zur Optimierung von Organisationsabläufen führen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen. Auch verlangt die Produktorientierung, dass die systematische Gliederung der gemeindlichen Produkte mit dem landesweit geltenden „Nkf-Produktrahmen“ in Einklang steht. Dies soll das nachfolgende Schema aufzeigen.

Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen				
Politikfelder	Produktbereiche	Produktgruppen	Produkte	Leistungen
1 Zentrale Verwaltung	01 Innere Verwaltung	Bildung von	Bildung von	Festlegung von
2 Schule und Kultur	...	Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen	Leistungen nach den örtlichen Bedürfnissen
3 Soziales und Jugend	05 Soziale Leistungen			
4 Gesundheit und Sport	...			
5 Gestaltung der Umwelt	07 Gesundheitsdienste			
6 Zentrale Finanzleistungen	...			
	17 Stiftungen			

Abbildung 67 „Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“

Die verschiedenen Vorschriften über die gemeindliche Produktorientierung gebieten eine landesweit einheitliche Handhabung unter Berücksichtigung des vom Innenminister bekannt gegebenen Produktrahmens (vgl. § 4 Abs.1 S. 2 GemHVO NRW), auch wenn die Produkte von den Gemeinden nach eigenen Bedürfnissen zu bilden sind.

3. Teilpläne im gemeindlichen Haushalt

Die Gemeinden können die haushaltsmäßige Gesamtebene aus Ergebnisplan und Finanzplan eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen in Teilpläne nach § 4 GemHVO NRW untergliedern, in denen die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen produktorientiert zu veranschlagen sind. Dies trägt zum einen dem Bedürfnis einer Reihe von Gemeinden Rechnung, in den Teilplänen ihre Produkte und Produktgruppen den Verantwortungsbereichen (Budgets) zuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen. Auch wird den Gemeinden ermöglicht, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die Teilpläne können nach Produktgruppen und Produkten oder auch nach Verantwortungsbereichen, z.B. Budgets, Fachbereiche, Ämter u.a., gegliedert werden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten. Diese vom Innenministerium bekannt gegebenen Produktbereiche sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen entnommen, der von den Ländern erarbeitet wurde. Auf ihn haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Diese Produktbereiche sollen bundesweit zur Haushaltsgliederung genutzt werden. Der gegenüber den bisherigen Gliederungsvorschriften für den gemeindlichen Haushalt deutlich gestraffte NKF-Produktrahmen ist maßgeblich aus dem Vorschlag der NKF-Modellkommunen entwickelt worden. Er lässt den Gemeinden den notwendigen Gestaltungsfreiraum für weitere Untergliederungen nach den örtlichen Gegebenheiten und in eigener Verantwortung.

Produktbereiche im Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 64 „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“

Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Dies hat die Gemeinde im Rahmen ihrer Veranschlagung im Haushaltsplan zu berücksichtigen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Abbildung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs):

1.1 Anwendung der Haushaltsgrundsätze

Nach der Vorschrift sind im Haushalt der Gemeinde das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und der geplante Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander durch Erträge und Aufwendungen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der Einzahlungen und Auszahlungen abzubilden. Dieser anzuwendende Grundsatz der Einzelveranschlagung bezieht sich im NKF sowohl auf den Ergebnisplan (vgl. § 2 GemHVO NRW) als auch auf den Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW). Er soll u.a. sicherstellen, dass die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde unter den zutreffenden Positionen im jährlichen gemeindlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden. Die Grundlage für den Haushaltsplan der Gemeinde bildet dabei § 79 Abs. 1 GO NRW.

Mit der Aufgabe des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung, als Bruttorechnungen das voraussichtliche Ressourcenaufkommen und den geplanten Ressourcenverbrauch in voller Höhe und getrennt voneinander in unterschiedlichen Haushaltspositionen auszuweisen, wird der Grundsatz der Vollständigkeit umgesetzt. Dies gilt entsprechend für die Aufgabe des Finanzplans und der Finanzrechnung, den Nachweis über Einzahlungen und Auszahlungen zu führen. Außerdem wird das Bruttoprinzip, das im NKF wie zuvor in der Kameralistik Anwendung findet, umgesetzt. Durch eine Saldierung von Haushaltspositionen würde die Übersicht über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch sowie die Einzahlungen und Auszahlungen beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Eine Saldierung von Haushaltspositionen steht auch nicht mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang. Eine gegenseitige Verrechnung von Positionen des Ergebnisplans bzw. des Finanzplans würde auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen. Somit besteht im NKF ein weitreichendes Saldierungsverbot, wenn nicht durch einzelne Vorschriften eine Ausnahme davon zugelassen wird (vgl. § 19 Abs. 1 GemHVO NRW).

1.2 Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Bereits bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen sowie von Einzahlungen und Auszahlungen sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu berücksichtigen. Diese sind ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Die zu beachtenden Grundsätze lassen sich in folgende Grundsätze gliedern:

- Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die eigentlichen Grundsätze, die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt,
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen, welches der Bilanz als Vermögensverzeichnis zu Grunde liegt, und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt,

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren.

Ergänzend dazu sind für die jährlichen Abschlussprüfungen noch Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA) und für den Konzernabschluss die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt worden.

Die Grundsätze sollen sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in angemessener Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde möglich ist. Da die Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts eine ordnungsmäßige Buchführung und damit eine zutreffende Buchung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde einschließt, darf die Haushaltsplanung der Gemeinde diese Sachverhalte nicht unberücksichtigt lassen.

2. Zu Absatz 2 (Prinzip der Periodenabgrenzung für Erträge und Aufwendungen):

Im NKF kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Die Erträge und Aufwendungen der Gemeinde sind daher in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie aus Sicht der Gemeinde wirtschaftlich zuzurechnen sind. Das dabei zu beachtende Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit gebietet es, eine sorgfältige Ermittlung der möglichen Erträge und der voraussichtlichen Aufwendungen vorzunehmen. Außerdem ist das Gebot der Haushaltswahrheit zu beachten. Die Gemeinde ist verpflichtet, eine ordnungsgemäße Abwägung für die Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Haushaltsplan unter Beachtung des Haushaltsausgleichsgebots (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW) vorzunehmen. Im Rahmen der gemeindlichen Planung muss die Prognose unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten schlüssig und nachvollziehbar sein.

Die Vorschrift, Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu erfassen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind, verbietet es grundsätzlich, aus einem Geschäftsvorfall der Gemeinde entstehende Aufwendungen in unterschiedlichen Haushaltsjahren zu erfassen. Das gilt gleichermaßen auch für die gemeindlichen Erträge. Dies hat aber auch zur Folge, dass z.B. bei Verpflichtungen der Gemeinde, aus denen Aufwendungen für die Bildung von Rückstellungen entstehen, die Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu erfassen sind, dem sie auf Grund des Geschäftsvorfalles wirtschaftlich zuzurechnen sind. Eine Rückstellungsbildung über mehrere Haushaltsjahre, wie sie z.B. für Pensionsrückstellungen zulässig ist, steht diesem nicht entgegen. Wird die Rückstellung in späteren Jahren wegen der dann zu leistenden Zahlungen in Anspruch genommen, stellen diese Zahlungen im Grundsatz keine Aufwendungen dar, die haushaltsmäßig in der Ergebnisrechnung zu erfassen wären, wenn die gebildeten Rückstellungen ausreichend dotiert sind. Die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen sind daher nur über den Finanzplan bzw. die Finanzrechnung abzuwickeln. Lediglich in dem Umfang, in dem die Zahlungen über die Inanspruchnahme der Rückstellungen hinausgehen, entstehen im Zahlungszeitpunkt auch Aufwendungen, die dann dem aktuellen Haushaltsjahr ergebniswirksam zuzurechnen sind. Ist dagegen die gebildete Rückstellung zu hoch bemessen worden, ist der nicht benötigte Teil als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

3. Zu Absatz 3 (Kassenwirksamkeitsprinzip für Einzahlungen und Auszahlungen):

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen findet wie bisher das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden ist. Daher gilt, dass unter den Haushaltspositionen im Finanzplan nur Beträge in Höhe der im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden oder zu leistenden Zahlungen ausgewiesen werden dürfen, die eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Diese Beträge sind unter Beachtung des Gebots der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sorgfältig zu ermitteln.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 12 Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

¹Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. ²Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden.

Erläuterungen zu § 12:

I. Allgemeines

Die politische Steuerung in den Gemeinden wird sich mit der Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements grundlegend ändern. Während die gemeindliche Steuerung bisher durch die Bereitstellung der erforderlichen Geldmittel geprägt war, soll künftig über Ziele und Leistungskennzahlen gesteuert werden. Dies erfordert sowohl neues Wissen bei allen Verantwortlichen in Rat und Verwaltung als auch deren Einbindung in den Reformprozess und den Einsatz neuer Steuerungsinstrumente. Dies erfordert aber auch die Entwicklung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen, aus denen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden. Die Gemeinde muss sich daher ein zukunftsorientiertes Profil geben. Aus solchen Visionen und Leitlinien (Leitbildern) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Leitorientierung für die gemeindliche Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen. Dadurch lassen sich die Steuerung und die Finanzen der Gemeinde unter Beachtung der Haushaltsgrundsätze, z.B. in § 75 GO NRW, miteinander verknüpfen. Insgesamt gesehen muss ein örtlich gestaltetes handhabbares System entstehen, in dem durch quantitative Sollgrößen wünschenswerte Zustände beschrieben werden, die in einem von der Gemeinde zu bestimmenden Zeitraum erreicht werden sollen.

Die Bürgerinnen und Bürger sind als Öffentlichkeit bzw. als Adressaten des gemeindlichen Handelns in die örtlichen Arbeiten einzubeziehen, denn sie sollen das Handeln des Rates und der Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Es muss eine Verknüpfung zwischen den Leitlinien (Leitorientierung), den örtlichen strategischen und operativen Zielen und den daraus abgeleiteten Handlungen sowie deren Überprüfung (Messen der Zielerreichung und Umsetzbarkeit) bestehen. Dies ermöglicht u.a. die notwendig werdenden Anpassungen und Weiterentwicklungen.

Auf der Grundlage, dass der Gesamtabschluss die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage des Kernbereichs der Gemeinde zusammen mit der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der in den gemeindlichen Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen so darzustellen hat, als wäre die Gemeinde zusammen mit ihren Unternehmen eine wirtschaftliche Einheit, wird dieser für die Gemeinde zu einem Instrument der Steuerung und Kontrolle. Zumal an den Gesamtabschluss unter Einbeziehung des Grundsatzes der gemeindlichen Einheit keine höheren Anforderungen als an den einzelnen Jahresabschluss gestellt werden. Dies ermöglicht ein Controlling der Geschäftsbereiche der gemeindlichen „Wirtschaftseinheit“ über die Grenzen der Kernverwaltung der Gemeinde hinweg und gewinnt durch den Gesamtabschluss an Bedeutung.

2. Gemeindliche Ziele und Budgetierung

Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Vorschrift des § 21 GemHVO NRW erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die gemeindliche Verwaltung an. Unter Budgetierung wird verstanden, den Fachbereichen oder Ämtern in der gemeindlichen Verwaltung bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen. Dieses Verständnis von Budgetierung ist gekoppelt an Organisationseinheiten mit eindeutiger Festlegung von Verantwortlichkeiten. Das Haushaltsrecht stellt dazu Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets ermöglichen.

Die Festlegung der gemeindlichen Budgets erfordert die Bildung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen und ist an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt auszurichten. Die Ziele und Kennzahlen, die zur Grundlage der örtlichen Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht und zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt werden, müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein und bis in die unterste Ebene der örtlichen Gliederung des Haushaltsplans hineinreichen, wenn auf dieser Ebene von der Gemeinde die Budgets gebildet werden. Nur so werden auch die Budgets dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung und dezentralen Ressourcenverantwortung gerecht.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Satz 1 (Ziele und Leistungskennzahlen der Gemeinde):

1.1 Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt und mit Finanzziele verknüpft werden. Die Ziele werden zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt. Auch die Öffentlichkeit kann in den Prozess eingebunden werden. Die Verpflichtung, produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen, verlangt von der Gemeinde nichts unmögliches, auch wenn es bei der Vielzahl der örtlichen Aufgaben nicht immer einfach sein dürfte, produktorientierte Ziele und Leistungskennzahlen festzulegen.

Den Einstieg dazu bietet der gemeindliche Haushaltsplan nach § 79 GO NRW, der mindestens die nach § 4 GemHVO NRW vorgesehenen Produktbereiche aufweisen muss, zumal produktorientierte Ziele auf Produkten, Produktgruppen und Produktbereichen aufbauen. Die Steuerung der Gemeinde bzw. der gemeindlichen Verwaltung darf sich dabei nicht nur auf die Ziele auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans erstrecken. Vielmehr müssen alle gemeindlichen Ziele in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat und dem Leitbild der Gemeinde (strategische Ziele), bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung (operative Ziele) hineinreicht. Nur so kann ein in sich stimmiges Zielsystem entstehen, das einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung mit dezentraler Ressourcenverantwortung gerecht werden kann. Die gebildeten Ziele (Leistungs- und Finanzziele) sind u.a. zur Messung der Zielerreichung mit Leistungskennzahlen zu verbinden, d.h. erst sind die Ziele zu bestimmen, dann dazu die Leistungskennzahlen. Betriebswirtschaftlich sind Kennzahlen jene Zahlen, durch die quantitativ erfassbare Sachverhalte in konzentrierter Form wiedergegeben werden können. Sie setzen sich in der Regel aus zwei oder mehreren Grundzahlen zusammen und enthalten quantitative und aussagekräftige Informationen. Diese Kennzahlen nehmen unterschiedliche Funktionen wahr:

- Sie stehen in engem Zusammenhang mit den vom Rat aufgestellten Zielvorgaben. Sie können häufig bereits der Ermittlung und Beschreibung von Zielvorgaben dienen.
- Sie dienen zur Kontrolle des Grades der Zielerreichung, insbesondere wenn mit der Zielbestimmung eine „Soll-Zahl“ verbunden wurde.
- Sie haben eine Warnfunktion inne, weil durch sie Abweichungen ersichtlich und Analysen ermöglicht werden.

In Abhängigkeit von der örtlichen Produktbildung und der jeweils gewünschten Informationstiefe über die gemeindliche Leistungserbringung sind Leistungskennzahlen von jeder Gemeinde eigenverantwortlich zu definieren. Dem steht nicht entgegen, auf Erfahrungen anderer Gemeinden aufzubauen oder erprobte Leistungskennzahlen den örtlichen Bedürfnissen anzupassen.

1.2 Die Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt

Die Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen ist auch an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt auszurichten. Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung wird durch eine Outputorientierung abge-

löst. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Die Einführung erfordert daher von den Gemeinden, sich einen Überblick über die vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen, um eine Definition von Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen zu ermöglichen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern auch die Produkten und die Ziele müssen eindeutig definiert und voneinander abgegrenzt werden. Dies erfordert u.a. auch, eine Produktqualität festzulegen. Eine systematische Ordnung und Darstellung der Produkte als gemeindlichen Leistungen erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen, um der Ressourcenorientierung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.

1.3 Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen

Die spezifische Ausgestaltung von Zielen und Leistungskennzahlen bleibt der Gemeinde überlassen. Die Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben im Haushaltsplan sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Abs. 2 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Informationen anhand von Leistungsmerkmalen geben. Um aber eine tatsächliche Verwertung der wichtigen Informationen durch die Adressaten zu ermöglichen, müssen für die Auswahl und Zusammenfassung der Informationen bzw. die Aufbereitung der Daten auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Für diesen Bedarf sowie für die Gestaltung lesbarer Berichte bietet der Haushaltsplan eine gute Basis, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument weiterentwickeln lässt. Zu beachten ist aber, dass sich die Ziele der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch die Verwaltung nicht allein mit Finanzgrößen messen lassen. Daher sind zur Konkretisierung der Zielsetzung geeignete Messgrößen zu bestimmen, die so festgelegt sein sollen, dass unmittelbar über den Stand der Zielerreichung informiert werden kann. Solche Messgrößen werden zu Leistungskennzahlen, wenn dabei die zu gebende Information durch Zahlen verdeutlicht wird. Wenn aber die Zielformulierung keine unmittelbare Messung der Zielerreichung durch Leistungskennzahlen zulässt, gleichwohl aber eine Information über den Stand der Zielerreichung notwendig ist, muss versucht werden, über Hilfsgrößen (Indikatoren) die Zielerreichung zu messen.

Diese gesamte Zielrichtung erfordert, mindestens in den Teilplänen des Haushaltsplans die geplanten Leistungsmengen sowie Leistungskennzahlen auszuweisen. In den Teilrechnungen sind dann jeweils Ist-Zahlen darzustellen, durch die eine Kontrolle der Zielerreichung ermöglicht wird. Die an Planung und Jahresabschluss anknüpfende und damit am Handeln der Verwaltung orientierte Steuerung erfordert eine Verdichtung von Informationen. Dies bringt es mit sich, dass eine inhaltliche Ausrichtung auf wenige, aber geeignete Zieldimensionen in Abhängigkeit von der Steuerung der Gemeinde vorgenommen werden soll. Zur Beurteilung sollen geeignete Leistungskennzahlen genutzt werden.

2. Zu Satz 2 (Ziele und Leistungskennzahlen für Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle):

2.1 Allgemeines

Die Vorgabe aus dieser Vorschrift, Ziele und Kennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zu machen, führt dazu, dass der Rat für seine strategische Steuerung zukünftig neue Informationen durch

- die Abbildung des geplanten Ressourcenverbrauchs im zu beschließenden Haushaltsplan,
- die Erfassung und Bewertung des Vermögens und der Schulden und deren stichtagsbezogenen Nachweis in der Bilanz,
- die Gestaltung des Haushaltsausgleichs auf der Grundlage von Erträgen und Aufwendungen,
- die Zuordnung von Ressourcen zu Aufgaben, Zielen und Leistungen in den Teilplänen des Haushaltsplans,
- Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung

erhält. Dabei ist nicht hilfreich, den Bedarf dafür allein aus dem durch die Vorschrift ausgedrückten Willen des Gesetzgebers abzuleiten. Vielmehr muss der eigene gemeindliche Steuerungsbedarf ein Auslöser für den Einsatz von Zielen und Leistungskennzahlen sein. Dies erfordert u.a. auch eine Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans unter Beachtung der politisch steuerungsrelevanten Aspekte und der notwendigen Transparenz über das finanzwirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Dieser Haushaltsplan soll eine Verknüpfung von Leistungs-, Ertrags-

und Finanzdaten enthalten um übersichtliche und nachvollziehbare Informationen für den Rat der Gemeinde zu gewährleisten (vgl. Nr. 1.2.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Auch wenn die Rechte und Kompetenzen des Rates, z.B. das Budgetrecht, die Beschlussfassung über den Haushaltsplan, die Feststellung des Jahresabschlusses, erhalten bleiben, bringt dies trotzdem Veränderungen in den Beratungen und Entscheidungen mit sich. Insbesondere der künftig aufzustellende Gesamtabschluss, in dem die Einzelabschlüsse der Kernverwaltung und der verselbstständigten Aufgabenbereiche konsolidiert werden, führt zu einem neuen Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die wesentlich verbesserte Informationsbasis sowie die neuen Komponenten des gemeindlichen Haushalts gebieten eine neue und qualifizierte Steuerung des gemeindlichen Handelns, die durch Ziele und Kennzahlen unterstützt wird.

2.2 Einrichtung eines Controllings

Die Gesamtvorgabe dieser Vorschrift erfordert grundsätzlich die Einrichtung eines Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens. Nur die regelmäßigen Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, ermöglichen es den Verantwortlichen, von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung anzupassen. In Fachkreisen werden z.B. die folgenden Module eines Controllings diskutiert:

- Ein strategisches Controlling, damit eine langfristige Ausrichtung des Entscheidungshandels möglich wird.
- Ein Finanzcontrolling, das auf Kennzahlen zur finanzwirtschaftlichen Steuerung ausgerichtet ist.
- Ein Kostencontrolling, das auf die Weiterverarbeitung der Grundinformationen der Kosten- und Leistungsrechnung im Sinne von kostenorientierten Entscheidungshilfen und im Sinne einer bewussten Gestaltung der Kosten ausgerichtet ist.
- Ein Wirkungs- und Qualitätscontrolling, das die geforderte strategische Ausrichtung des Verwaltungshandelns unterstützt, um nicht nur den Output zu messen, sondern auch eine bestimmte Wirkung zu erzielen (Outcome).
- Ein Investitions- und Projektcontrolling, weil i.d.R. die Investitionen der Gemeinde der Umsetzung langfristiger Strategien dienen.
- Ein Personalcontrolling, weil dem Personal der Gemeinde eine erhebliche Bedeutung als Kostenblock, aber auch als Ressource der Gemeinde zu kommt und es daher einer Steuerung der Personalkosten und deren Struktur bedarf.
- Ein Beteiligungscontrolling, weil die Erreichung bzw. Rückgewinnung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde, zwingend erforderlich ist und sich die strategische Führung der Gemeinde über die Kernverwaltung und ihre verselbstständigten Aufgabenbereiche erstrecken muss.

Die einzelnen Controllingmodule können ineinander greifen und lassen sich zu einem Controllingsystem zusammenfügen. Ein solches Controllingsystem darf jedoch nicht nur innerhalb der gemeindlichen Verwaltung betrieben werden, sondern muss auch das Verhältnis Rat und Verwaltung zum Gegenstand haben. Nur bei einem Einvernehmen dieser beiden Partner wird es möglich werden, erfolgreich Maßnahmen zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft oder mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde zu ergreifen. Die Vorgabe, für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen und die Ziele und Kennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zumachen, erfordert eine intensive Zusammenarbeit zwischen dem Rat und der Verwaltung der Gemeinde. Durch den jahresbezogenen Kreislauf wird deutlich, dass Ziele, Strategie und Controlling dazu beitragen, die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern. Sie können anlassbezogen auch die Wiedererreicherung des Haushaltsausgleichs unterstützen.

2.3 Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems

2.3.1 Allgemeines

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die

wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

2.3.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

2.3.2.1 Allgemeines

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickelt haben, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus.

2.3.2.2 Allgemeine Grundsätze der GoR

Die allgemeinen Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung sind

- der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit, der die Forderung nach der Kenntnis, Beachtung und entsprechender Überwachung aller gesetzlichen und rechtlichen Regelungen umfasst,
- der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik, der verlangt, dass das Risikoüberwachungssystem klar und übersichtlich sein muss sowie einer Ordnung bzw. eine Struktur besitzen muss, damit z.B. der Entstehungsbereich von Risiken eindeutig erkennbar wird sowie
- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, damit die gewählten Maßnahmen die beste Alternative für die Gemeinde darstellen und Chancen und Risiken angemessen gegeneinander abgewogen werden.

2.3.2.3 Besondere Grundsätze der GoR

Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus und müssen sich den allgemeinen Grundsätzen unterordnen. Zu ihnen gehören

- der Grundsatz der Risikostrategiebestimmung, der Vorgaben verlangt, wie in der Gemeinde mit Risiken umzugehen ist, z.B. welche Risiken eingegangen werden können, in welchem Verhältnis Chancen und Risiken zu einander stehen sollen u.a.,
- der Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur, der verlangt, Strukturen und Systeme zu schaffen, anhand dessen sich die einzelnen Risikostrategievorgaben umsetzen und ggf. neu ausrichten lassen,
- der Grundsatz der vollständigen Risikoermittlung, der beinhaltet, dass das Risikoüberwachungssystem so auszugestalten ist, dass möglichst alle Risiken aus sämtlichen Aufgabenbereichen der Gemeinde erfasst werden,
- der Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung, der eine systematische Aufarbeitung der Grundlagendaten verlangt, so dass ihre Relevanz für die Risiken und Chancen der Gemeinde erkennbar wird,
- der Grundsatz der Wesentlichkeit, der verlangt, die Informationen aus den gesammelten und bewerteten gemeindlichen Daten auf den wesentlichen Kern hinsichtlich der ermittelten Risiken zu beschränken und eine Überfrachtung zu vermeiden,
- der Grundsatz der Kommunikation, der verlangt, gemeindeintern die Voraussetzungen dafür zu schaffen, dass risikobehaftete Sachverhalte zeitnah der Verwaltungsführung zur Kenntnis gelangen, ggf. je nach Risikosachverhalt eine Abstufung nach sachlichen Risikoklassen zuzulassen,

- der Grundsatz der Dokumentation, der verlangt, dass sämtliche ergriffenen Maßnahmen in Schriftform niedergelegt oder in der Datenverarbeitung dokumentativ erfasst werden, um die Einhaltung von Überwachungsmaßnahmen zu gewährleisten bzw. sicherzustellen und einer Nachweispflicht zu genügen sowie
- der Grundsatz der Stetigkeit, der eine Stetigkeit der Methoden zur Ermittlung risikorelevanter Sachverhalte verlangt, um einen Vergleich in einer Zeitreihe zu ermöglichen, so dass Abweichungen im Zeitablauf und die hierfür maßgeblichen Erwägungen erkennbar und nachvollziehbar werden.

2.3.3 Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind konkrete landesweite Systemvorgaben nicht sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Wird ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die ggf. bestehende Verpflichtung für Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt davon unberührt (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss auch ausreichend dokumentiert werden, denn es ist bei den Unternehmen und Einrichtungen auch ein Gegenstand der Abschlussprüfung.

2.4 Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens

Ob und in welchem Umfang die Gemeinde zu einem Risikofrüherkennungssystem auch ein Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren einrichtet, ist von ihr eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse und der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle zu entscheiden. Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität ist eine angemessene Liquiditätsplanung und damit auch eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage vorzunehmen (§ 75 Abs. 6 GO NRW und § 30 Abs. 6 GemHVO NRW). So sollten z.B. im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Werden von der Gemeinde zudem Beobachtungskennzahlen, z.B. eine Liquiditätskennzahl, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angibt, eingesetzt, tragen diese zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde bei.

Wenn die Gemeinde sich jedoch nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel, vergleichbar dem Forderungsspiegel und dem Verbindlichkeitspiegel im Jahresabschluss. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.



§ 13

Verpflichtungsermächtigungen

(1) ¹Die Verpflichtungsermächtigungen, die in der Regel zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre oder in besonderen Fällen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden, sind im Teilfinanzplan bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen, soweit nicht die Positionen der mittelfristigen Finanzplanung zu Verpflichtungsermächtigungen erklärt werden. ²Für Investitionen mit Kosten unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen können sie zusammengefasst ausgewiesen werden.

(2) ¹Es kann erklärt werden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können. ²Der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen darf nicht überschritten werden.

Erläuterungen zu § 13:

I. Allgemeines

Eine Verpflichtungsermächtigung im Sinne des § 85 GO NRW liegt vor, wenn durch eine Veranschlagung im Haushaltsplan eines Haushaltsjahres der Rat die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, bereits in diesem Jahr Verpflichtungen einzugehen, die zur Leistung von Auszahlungen aus Investitionstätigkeit in künftigen Haushaltsjahren führen. Dadurch ist aber das Eingehen von anderen Verpflichtungen nicht ausgeschlossen worden. Insbesondere auf dem Gebiet der laufenden Verwaltung werden vielfach Rechtsgeschäfte abgeschlossen, die Aufwendungen in späteren Jahren zur Folge haben, z.B. die Einstellung von Beschäftigten, Miet- oder Pachtverträge u.a. Zum Teil werden von der Gemeinde neue Verpflichtungen im Rahmen der laufenden Verwaltung eingegangen, zum Teil gehen ihnen Ratsbeschlüsse voraus. Mit dem Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Jahren im Haushaltsplan hat der Rat die Möglichkeit, bei der Beratung des Haushalts die schon voraussehbaren Belastungen der künftigen Haushaltsjahre aus Verpflichtungsermächtigungen in seine Entscheidungen einzubeziehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen):

1.1 Zu Satz 1 (Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen):

1.1.1 Verpflichtungsermächtigungen zu Lasten der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre

Durch die Verpflichtungsermächtigungen wird die gemeindliche Verwaltung ermächtigt, Verpflichtungen zur Leistung von Auszahlungen für Investitionen in künftigen Haushaltsjahren einzugehen. Ziel ist es dabei, die gemeindliche Verwaltung in die Lage zu versetzen, Aufträge für Lieferungen und Leistungen im Zusammenhang mit Investitionsmaßnahmen zu erteilen, die Zahlungen in späteren Haushaltsjahren auslösen, ohne dass es zwingend erforderlich ist, in dem Haushaltsjahr, in dem der Auftrag erteilt wird, schon konkrete Auszahlungsermächtigungen verfügbar haben zu müssen. Nach der Vorschrift dürfen die Verpflichtungsermächtigungen i.d.R. zu Lasten der drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre eingegangen werden. Dadurch wird eine Beziehung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hergestellt, die in den Haushaltsplan integriert worden ist (vgl. § 84 GO NRW i.V.m. § 6 GemHVO NRW). Diese zeitliche Festlegung ist sachgerecht, erhöht die Nachvollziehbarkeit der Zukunftsplanung und steht mit dem Budgetrecht des Rates in Einklang. Gleichwohl kann sich in besonderen Fällen eine längere Zeitdauer für die Durchführung einer Investitionsmaßnahme ergeben. Um solche Maßnahmen nicht zu gefährden, ist es vertretbar zuzulassen, dass die Verpflichtungsermächtigungen bis zum Abschluss einer Maßnahme veranschlagt werden dürfen. Die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan kann dann immer im Zusammenhang mit der gesamten Investitionsmaßnahme erfolgen. Geht der Zeitraum über die Jahresspalten im Haushaltsplan hinaus bedarf es ergänzender Erläuterungen zu den noch nicht abgebildeten Ermächtigungen.

1.1.2 Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen

Die Gemeinde hat wie bisher in ihrer Haushaltssatzung den Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für künftige investive Auszahlungen festzusetzen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 d) GO NRW). Sie hat dazu die einzelnen Verpflichtungsermächtigungen in den produktorientierten Teilplänen (vgl. § 4 GemHVO NRW) ihres jährlichen Haushaltsplans zu veranschlagen. Daher sind die Verpflichtungsermächtigungen im jeweiligen Teilfinanzplan sowohl in der Summe für den betreffenden Produktbereich als auch in der jeweiligen jahresbezogenen Bedarfshöhe bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert auszuweisen.

Auf die gesonderte Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen im gemeindlichen Haushaltsplan kann wegen der Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan auch verzichtet werden. Ein solcher Verzicht ist dann zulässig, wenn entsprechend der Vorschrift bedarfsgerecht erklärt wird, welche Positionen der mittelfristigen Finanzplanung in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren gleichzeitig eine Verpflichtungsermächtigung darstellen. D.h., diese Positionen im Teilfinanzplan zeigen als Planungsgrößen nicht nur die möglichen künftigen haushaltsmäßigen Auswirkungen auf, sondern bilden gleichzeitig als Verpflichtungsermächtigungen eine Ermächtigungsgrundlage für ein zulässiges Handeln der gemeindlichen Verwaltung im laufenden Haushaltsjahr zu Lasten bestimmter künftiger Jahre. In den Fällen, in denen auf einen gesonderten Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan verzichtet wird, muss durch eine ergänzende Regelung über die Verpflichtungsermächtigungen klar erkennbar und nachvollziehbar sein, in welcher Art und Weise die in der Haushaltssatzung vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten, im Haushaltsplan veranschlagt sind und wie sich der Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung ergibt.

1.1.3 Zu Satz 2 (Zusammenfassung von Verpflichtungsermächtigungen):

Durch die Vorschrift wird eine weitere Vereinfachung für die Veranschlagung von Verpflichtungsermächtigungen für Investitionen ausdrücklich zugelassen. Diese ist vergleichbar mit der Regelung in § 14 Abs. 3 GemHVO NRW, die ebenfalls eine Erleichterung für Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen zulässt. Ausgangspunkt dafür sind die Regelungen in § 4 Abs. 4 S. 2 und 3 GemHVO NRW, nach denen eine Investition der Gemeinde dann als Einzelmaßnahme mit den maßnahmebezogenen Beträgen, der Investitionssumme, den bisher bereitgestellten Haushaltsmitteln sowie den Verpflichtungsermächtigungen für die Folgejahre zu veranschlagen ist, wenn die gemeindliche Investition zu Zahlungsleistungen der Gemeinde oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen führt. Bei gemeindlichen Investitionen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen ist eine Summenbildung für die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen zulässig, d.h. es ist eine Aufteilung der in Teil A des Teilfinanzplans (Zahlungsübersicht) enthaltenen Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen auf die einzelnen Investitionen entbehrlich (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die Vorschrift soll dazu beitragen, die Aufstellung des Haushaltsplans zu erleichtern.

2. Zu Absatz 2 (Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):

2.1 Zu Satz 1 (Festlegung der Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen):

Im Sinne einer flexiblen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinden ist durch die Vorschrift zugelassen worden, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können, für die im Haushaltsplan keine Verpflichtungsermächtigungen oder Verpflichtungsermächtigungen nicht in einem ausreichenden Umfang veranschlagt worden sind. Es bedeutet, dass eine bei einer Investitionsposition nicht benötigte Verpflichtungsermächtigung zur Deckung eines Bedarfs bei einer anderen Investitionsposition genutzt werden darf. Bei dieser Möglichkeit der Haushaltswirtschaftung muss eine Beziehung zwischen mindestens zwei Haushaltspositionen für einen Austausch (Deckung) hergestellt werden. Eine solche Haushaltsbewirtschaftung darf aber nur dann erfolgen, wenn diese Möglichkeit zuvor von der Gemeinde ausdrücklich geregelt wurde und der Austausch von Verpflichtungsermächtigungen unter Beachtung der einschlägigen Haushaltsgrundsätze vorgenommen. Die Gemeinde muss der ausdrücklichen Regelung in der Vorschrift „Es kann erklärt werden“ Genüge tun und eigenverantwortlich eine entsprechende Regelung für die örtliche Anwen-

dung treffen. Die örtliche Bestimmung ist zudem an zutreffender Stelle in den Haushaltsplan oder in die Haushaltssatzung einzustellen.

2.2 Zu Satz 2 (Keine Überschreitung des Gesamtbetrages der Verpflichtungsermächtigungen):

Die Vorschrift verlangt von der Gemeinde, in den Fällen, in denen sie erklärt hat, dass einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch genommen werden können, sicherzustellen, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschritten wird. Diese Vorgabe beeinträchtigt nicht die nach Satz 1 mögliche flexible Haushaltsbewirtschaftung durch die Gemeinde. Sie ist notwendig, um das Budgetrecht des Rates nicht einzuschränken, der im Rahmen seiner Beschlussfassung über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (vgl. § 80 GO NRW) die vorgesehenen Ermächtigungen zum Eingehen von Verpflichtungen, die künftige Haushaltsjahre mit Auszahlungen für Investitionen belasten (Verpflichtungsermächtigungen), festgesetzt hat (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 d) GO NRW). In diesem Rahmen muss sich die Haushaltswirtschaft der Gemeinde bewegen. Besteht gleichwohl ein weiterer Bedarf an Verpflichtungsermächtigungen, kann dieser nur im Rahmen einer Nachtragssatzung (vgl. § 81 GO NRW), durch die der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen verändert werden kann, befriedigt werden.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen zu Verpflichtungsermächtigungen wird auf § 85 GO NRW verwiesen.



§ 14 Investitionen

(1) Bevor Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen beschlossen und im Haushaltsplan ausgewiesen werden, soll unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung ermittelt werden.

(2) ¹Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. ²Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

(3) Vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen muss mindestens eine Kostenberechnung vorliegen.

Erläuterungen zu § 14:

I. Allgemeines

1. Anpassung der Vorschrift

Das NKF hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen, die für den kommunalen Haushalt eine besondere Bedeutung haben, erfordert. Wie bisher wird unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte verstanden. Dies wird u.a. durch die Aktivierung von angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen als Anlagevermögen auf der Aktivseite der Bilanz sichtbar. Bei der Planung und Durchführung von Investitionen ist neben den Haushaltsgrundsätzen Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW) auch der Haushaltsgrundsatz in § 75 Abs. 6 GO NRW zu beachten, dass die Gemeinde die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen hat. Diese Grundsätze sind bei der Veranschlagung von Investitionen im Finanzplan zu beachten (vgl. §§ 3 und 11 GemHVO NRW).

2. Geleistete Zuwendungen für Investitionen

Durch die Gemeinde gewährte Zuwendungen für Investitionen Dritter (Investitionsförderungsmaßnahmen) werden im NKF wie Investitionsmaßnahmen behandelt, wenn bestimmte Voraussetzungen, z.B. die Aktivierbarkeit in der gemeindlichen Bilanz, erfüllt sind. Daher ist die gesonderte Nennung dieses Begriffes im NKF entbehrlich geworden und z.B. in der Vorschrift des § 86 GO NRW über die Aufnahme von Krediten für Investitionen nicht mehr enthalten.

Von der Gemeinde gezahlte Zuwendungen für Investitionen Dritter sind im Finanzplan unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu veranschlagen (vgl. § 3 GemHVO NRW), wenn die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes wird und dieser in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Die gemeindlichen Zuwendungen sind auch dann der Investitionstätigkeit der Gemeinde zuzuordnen, wenn die Gemeinde dem Zuwendungsempfänger eine sachliche und zeitliche (mehrjährige) Verpflichtung auferlegt hat (zweckbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten). Diese Gegenleistungsverpflichtung ist unter der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 2 GemHVO NRW). Eine Zweckbindungsfrist, die aus Sicht des Zuwendungsgebers zu betrachten und lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet ist, bleibt bei der zeitlichen Festlegung unberücksichtigt. Werden dagegen gemeindliche Zuwendungen ohne besondere Verpflichtungen an Dritte gewährt, besteht dafür bei der Gemeinde keine Aktivierungsmöglichkeit. Derartige gemeindliche Zuwendungen sind als Transferaufwendungen zu qualifizieren und in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Wirtschaftlichkeitsprüfung vor Investitionsmaßnahmen):

1.1 Festlegung einer Wertgrenze für Investitionen

Die Grundsätze über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen sind unverändert geblieben. Es ist jedoch als sachgerecht bewertet worden, nicht mehr den unbestimmten Rechtsbegriff der „Erheblichkeit“ zu verwenden, der in der Vergangenheit bereits vielfach vor Ort unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten durch eine Betragsgrenze ausgefüllt wurde. Unter dem Ziel der Stärkung des Budgetrechts des Rates ist daher in der Vorschrift festgelegt worden, dass der Rat eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze für die Abgrenzung von kleinen und großen Investitionen festzulegen hat. Damit wird ein Rahmen für den Umgang der Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen geschaffen, der zutreffend die örtlichen Gegebenheiten berücksichtigen kann und sich auf die Veranschlagung im Haushaltsplan auswirkt (vgl. § 3 GemHVO NRW).

Es bleibt nach dieser Vorschrift aber der Gemeinde überlassen, ob durch den Rat die Wertgrenze einheitlich für alle Investitionsmaßnahmen der Gemeinde oder differenziert nach Maßnahmen oder haushaltsmäßigen Produktbereichen festgelegt werden. Auch obliegt es der Eigenverantwortung der Gemeinde, die Geltungsdauer dieser Festlegung zu bestimmen. Dabei ist zu beachten, dass eine ausschließliche Festlegung in der Haushaltssatzung nur für das entsprechende Haushaltsjahr gilt, wenn nicht in jeder folgenden Haushaltssatzung diese Festlegung erneut getroffen wird. Es bleibt davon unbenommen, in Ausnahmefällen auch Sonderregelungen zu treffen.

1.2 Örtliche Gestaltung der Wertgrenze für Investitionen

Die vorzunehmende Festlegung einer Wertgrenze darf nicht so gestaltet werden, dass die Entscheidung über „größere“ Investitionsmaßnahmen in die Hand der Verwaltung gelegt wird und der Rat nur noch bei wenigen Maßnahmen zu beteiligen ist. Bereits die Bindung der Verwaltung an den Haushaltsplan erfordert, dass beim Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung die notwendigen Unterlagen nach Absatz 2 soweit erstellt sind, dass auch die Art der Ausführung und die Gesamtkosten der Maßnahme ausreichend bestimmt sind, um die Einhaltung dieses Rahmens zu sichern und nachvollziehbar zu machen. Allein die o.a. Änderung der Vorschrift gibt keinen Anlass, im Rahmen der Festsetzung einer Wertgrenze von der bisherigen örtlichen Abgrenzung zwischen erheblichen und nicht erheblichen Investitionsmaßnahmen abzuweichen.

1.3 Auswirkungen der festgelegten Wertgrenze

Die Festlegung von Wertgrenzen wirkt sich auf den Teilfinanzplan aus, dem vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen sind. Die jeweiligen Teilfinanzpläne bestehen aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Der Teil B hat die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen zu enthalten.

Die Festlegung der Wertgrenze nach dieser Vorschrift wirkt sich auch auf den Nachtragshaushalt nach § 10 GemHVO NRW aus, denn es wird dort bestimmt, dass Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen unberücksichtigt bleiben können, wenn im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen werden, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen.

Auch für die Abgrenzung der Erheblichkeit als unbestimmten Rechtsbegriff in § 81 GO NRW bietet sich eine Regelung an, z.B. in der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW, wie sie auch für die Wertgrenzen für gemeindliche Investitionen nach dieser Vorschrift vorgesehen ist, auch wenn dabei ein Bezug zu den einzelnen Haushaltspositionen herzustellen ist.

1.4 Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen

1.4.1 Allgemeines

Durch diese Vorschrift werden die Gemeinden verpflichtet, vor einem Beschluss des Rates über Investitionsmaßnahmen und deren Veranschlagung im Haushaltsplan die für sie wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Dazu gehört, die Kosten der Maßnahme und die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen, aber auch Frage zu beantworten, ob der künftige Besitz des Vermögensgegenstandes es wert ist, dass ggf. hingenommen wird, wenn künftige Aufwendungen die möglichen Erträge aus dem Besitz übersteigen. Dies bedingt nicht, unabhängig vom Volumen von Investitionsmaßnahmen ausgefeilte Kostenvergleiche durchzuführen. Gleichwohl erfordert es aber bei mehreren Möglichkeiten, die bei einer Investition für die Gemeinde in Betracht kommen, möglichst durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich, mindestens aber durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten, die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Die dafür erforderliche Vorgehensweise sowie das erzielte Ergebnis sollten von der Gemeinde dokumentiert werden.

1.4.2 Wirtschaftlichkeitsvergleich

Nach der Vorschrift soll die Gemeinde bei unter mehreren in Betracht kommenden Möglichkeiten für eine gemeindliche Investition einen Wirtschaftlichkeitsvergleich durchführen, um die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Diese Regelung baut auf den Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit auf (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW). Mit dem Wirtschaftlichkeitsvergleich werden der geplanten Investition alternative Lösungen gegenübergestellt. Der Vergleich soll daher den Zeitraum umfassen bzw. betrachten, in dem der vorgesehene zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt bzw. in Betrieb ist. Der Wirtschaftlichkeitsvergleich beginnt i.d.R. damit, dass die Wirtschaftlichkeit der vorgesehenen Investitionsmaßnahme festzustellen ist, z.B. eine Bedarfsfeststellung und die Prüfung der haushaltsverträglichen Finanzierbarkeit vorzunehmen ist. Anschließend gilt es, zutreffende Varianten und Vergleichswerte herzustellen, um eine qualitative Überprüfung zur Realisierung der gemeindlichen Investition zu erreichen. Der Wirtschaftlichkeitsvergleich findet seine Fortsetzung mit der Ermittlung der bevorzugten Variante oder Möglichkeit für die Umsetzung der vorgesehenen Investition (vorläufiges Ergebnis). Dieses Ergebnis kann dann eine Grundlage für einen Wettbewerb oder für eine Leistungsbeschreibung für eine Ausschreibung darstellen. Der Wirtschaftlichkeitsvergleich endet i.d.R. damit, dass die eingegangenen Angebote hinsichtlich der Realisierung der vorgesehenen Investitionsmaßnahme bewertet und gewürdigt werden. Die Entscheidung über die Durchführung des gemeindlichen Vorhabens stellt dann das Ergebnis bzw. das Ende des Wirtschaftlichkeitsvergleichs dar.

1.4.3 Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

Bei mehreren Möglichkeiten der Durchführung einer gemeindlichen Investition oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen soll die Gemeinde mindestens einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und der Folgekosten durchführen, um die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Diese Vorgabe für die Gemeinden baut auf den Haushaltsgrundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit auf (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW). Die Gemeinde hat für den Vergleich die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Beachtung des § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu ermitteln. Zu den möglichen Folgekosten, die in den Vergleich einzubeziehen sind, zählen z.B. Abschreibungen als Werteverzehr des zu beschaffenden Vermögensgegenstandes, aber auch Aufwendungen für die Finanzierung, wenn Fremdkapital (Kredite) unter Beachtung des § 86 GO NRW aufgenommen werden soll. Aber auch noch weitere Folgekosten, z.B. Aufwendungen für die Unterhaltung oder den Betrieb des Vermögensgegenstandes, müssen in den Kostenvergleich einbezogen werden.

2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Baumaßnahmen):

Die Vorschrift regelt speziell die Vorbereitung und Veranschlagung von Baumaßnahmen unter Beachtung der allgemeinen Grundsätze für die Veranschlagung im Haushaltsplan. Daher dürfen Ermächtigungen für Baumaßnahmen erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen

die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen. Die Regelung gilt nicht nur für die Veranschlagung von Auszahlungen für Baumaßnahmen im Haushaltsplan. Sie ist auch auf Maßnahmen anzuwenden, für die noch keine Auszahlungen, aber bereits Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan veranschlagt werden.

Bei der Veranschlagung von Investitionen ist darauf zu achten, dass diese auch als Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu bewerten und in der Bilanz aktivierbar sind. Soweit die Planung oder Bauleitung einer konkreten Investitionsmaßnahme durch eigenes Personal erfolgt oder Hilfsbetriebe der Gemeinde, z.B. Bauhof, Fuhrpark u.a., Leistungen für diese Maßnahme erbringen, entsteht bei der Gemeinde selbst Materialaufwand und Personalaufwand für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände. Sofern diese Aufwendungen auch Herstellungskosten darstellen, ist diesem Aufwand ein entsprechender Ertragswert in der Ergebnisrechnung unter der Position „Aktivierte Eigenleistungen“ gegenüber zu stellen. Es ist in diesen Fällen jedoch angebracht, im Teilfinanzplan die Gesamtkosten der Investitionsmaßnahme zu zeigen. Da mit aktivierbaren Eigenleistungen unmittelbar keine Investitionsauszahlungen verbunden sind, unterbleibt im Finanzplan ein entsprechender Ausweis bei den betroffenen Investitionen. Deshalb bietet es sich an, auch die aktivierbaren Eigenleistungen nachrichtlich bei den einzelnen aufzuzeigenden Investitionen oberhalb der vom Rat beschlossenen Wertgrenze anzugeben, damit ein vollständiges Bild über die Kosten dieser Investitionen besteht.

3. Zu Absatz 3 (Kostenberechnung als Mindestanforderung für kleine Investitionen):

Die Verpflichtung der Gemeinde, bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen durch einen Wirtschaftlichkeitsvergleich die in Betracht kommende Möglichkeit als wirtschaftlichste Lösung für die Umsetzung einer geplanten Investitionsmaßnahme zu finden, kann bei kleineren Investitionsmaßnahmen zu aufwändig sein. Die Vorschrift lässt daher für gemeindliche Investitionen unterhalb der von Rat für Investitionen festgelegten Wertgrenze eine Vereinfachung zu. Für kleinere Investitionen der Gemeinde muss vor deren Beginn mindestens eine Kostenberechnung vorliegen. Bei dieser Vorgabe wird davon ausgegangen, dass ohne eine Kostenermittlung keine Veranschlagung von Auszahlungen für Investitionen im Finanzplan nach § 3 GemHVO NRW möglich ist.

Auch bei kleinen Investitionen der Gemeinde ist es erforderlich, dass die voraussichtlichen Auszahlungen zuverlässig und sorgfältig ermittelt werden und die technische Gestaltung und Durchführung der Investitionsmaßnahme ausreichend geplant und festgelegt wird. Für die Kostenberechnung für kleinere Investitionsmaßnahmen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter Beachtung des § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu ermitteln. Die auch aus einer kleineren Investition entstehenden Folgekosten sollten auch bei einer Kostenberechnung nicht verschwiegen werden. In welchem Maße darüber eine Darstellung im Zusammenhang mit einer kleineren Investition erfolgt, ist örtlich unter Berücksichtigung der vorliegenden Gegebenheiten zu entscheiden.

Bei einer baulichen Maßnahme der Gemeinde mit einem Volumen unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen werden in der Regel auch Baupläne erforderlich sein. Auf diesen Unterlagen könnte eine Kostenberechnung aufbauen, um die notwendigen Auszahlungen betragsmäßig zu bestimmen und im Finanzplan (vgl. § 3 GemHVO NRW) zu veranschlagen. Die Regelung bedeutet daher für bauliche Maßnahmen, dass die Gemeinde bei diesen Maßnahmen auf eine Erstellung der weiteren in Absatz 2 dieser Vorschrift genannten Bauunterlagen als Voraussetzung für die Veranschlagung von Investitionsauszahlungen im Haushaltsplan verzichten darf.



§ 15 Verfügun gsmittel

¹Verfügun gsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters sind im Haushaltsplan gesondert anzugeben. ²Die verfügbaren Mittel dürfen nicht überschritten und nicht mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden. ³Sie sind nicht übertragbar.

Erläuterungen zu § 15:

1. Zu Satz 1 (Veranschlagung und Zweck der Verfügungsmittel):

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters im Haushaltsplan unter Beachtung der allgemeinen Planungsgrundsätze nach § 11 GemHVO NRW gesondert anzugeben. Bei diesen Verfügungsmitteln handelt es sich um Aufwendungen der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, die unabhängig von den im Haushaltsplan ausgewiesenen zweckbezogenen Haushaltspositionen entstehen, weil diese den Zweck, für den die Verfügungsmittel eingesetzt werden, selbst bestimmen können. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister verfügt damit über einen ihm zustehenden Fonds ohne einzelne Zweckvorgaben. Die Verfügung über einen Teil der Mittel kann auch auf andere Dienststellen oder Beigeordnete übertragen werden.

Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für Verfügungsmittel dürfen nur für dienstliche Zwecke in Anspruch genommen werden. Sie können mithin nur dann in Anspruch genommen werden, wenn ein Bedarf dafür in Wahrnehmung der Dienstobliegenheiten der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters oder anderer Verfügungsberechtigter bei der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde entsteht. Die Ausgestaltung im Einzelnen ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Die durch die Inanspruchnahme der Verfügungsmittel entstandenen Aufwendungen sind sachgerecht unter den betreffenden Haushaltspositionen zu erfassen.

2. Zu Satz 2 (Beschränkungen für die Verfügungsmittel):

2.1 Allgemeines

Die Möglichkeit der Gemeinde, den Umfang der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters eigenverantwortlich festzulegen, bewegt sich in den Grenzen der Angemessenheit. Die Ermächtigungen für Verfügungsmittel dürfen nicht über das unbedingt notwendige Maß hinaus im Haushaltsplan veranschlagt werden. Diese Beschränkung ergibt sich nicht nur für den Gesamtbetrag der Verfügungsmittel, sondern auch für eine Inanspruchnahme der Ermächtigung (Bewilligung der Verfügungsmittel) im Einzelfall. Insbesondere dann, wenn die Gemeinde sich in der vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW befindet, darf nur in besonders begründeten Fällen ein Einsatz von Verfügungsmitteln erfolgen, jedoch nicht als Ersatz für andere Haushaltsmittel. In dieser Zeit muss eine Beschränkung der Inanspruchnahme von Verfügungsmitteln auf das notwendige Maß und den unabweisbaren Bedarf sichergestellt werden.

2.2 Verbot der Überschreitung der Verfügungsmittel

Die Regelung, die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel dürfen von der Bürgermeisterin oder vom Bürgermeister nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Verfügungsmittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung dieser Personen oder anderer Verfügungsberechtigter zur Verfügung stehen. Die Verfügungsmittel dürfen daher auch nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden. Auch dürfen sie nicht ersatzweise für Zwecke, die zwar zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, weil z.B. die Veranschlagung übersehen wurde, nicht in Anspruch genommen werden. Diese Rahmenbedingungen führen nicht zu Einschränkungen in der Verwendung der Verfügungsmittel.

2.3 Weitere Besonderheiten bei den Verfügungsmitteln

Es ist durch die Vorschrift nicht zugelassen worden, dass die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden dürfen, um diese Haushaltspositionen zu verstärken oder in umgekehrter Richtung die Verfügungsmittel zu erhöhen. Die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen stellen den ausgewiesenen Rahmen für die Verfügungsmittel dar, der nicht überschritten werden darf.

Ein möglicher Mehrbedarf bzw. eine Erhöhung der Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters innerhalb des Haushaltsjahres darf auch nicht durch Zuwendungen Dritter oder im Wege überplanmäßiger Aufwendungen nach § 83 GO NRW befriedigt werden. Eine Verstärkung der Verfügungsmittel oder eine Veranschlagung entsprechender Ermächtigungen, wenn z.B. die Veranschlagung übersehen wurde, ist nur durch die Aufnahme des Bedarfs in einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW i.V.m. einer Nachtragsatzung nach § 81 GO NRW möglich.

3. Zu Satz 3 (Übertragbarkeit nicht bei den Verfügungsmitteln):

Es ist zudem kein sachlicher Bedarf für eine überjährige Verfügbarkeit der der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zur freien Verwendung zugewiesenen Haushaltsmittel erkennbar. Daher ist bestimmt worden, dass das haushaltswirtschaftliche Instrument „Ermächtigungsübertragung“ auf die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters keine Anwendung findet.



§ 16 Fremde Finanzmittel

(1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt

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

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

Erläuterungen zu § 16:

I. Allgemeines

Die Gemeinden wickeln auf Grund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen vielfach Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit müsste dieses gemeindliche Handeln bei der Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan berücksichtigt werden. Im gemeindlichen Haushaltsplans (vgl. § 79 Abs. 1 GO NRW) sind die Einzahlungen und Auszahlungen in Höhe der voraussichtlich zu erzielenden oder zu leistenden Beträge zu veranschlagen (vgl. § 11 Abs. 3 GemHVO NRW). Durch die Vorschrift wird eine Ausnahme vom o.a. Grundsatz zugelassen, so dass auf die Veranschlagung von fremden Finanzmitteln im gemeindlichen Haushaltsplan insbesondere dann verzichtet werden darf, wenn die Gemeinde nicht zusätzliche eigene Verwaltungsleistungen erbringt. Werden von der Gemeinde fremde Finanzmittel für Dritte abgewickelt, muss von ihr geklärt werden, zu welchem Zeitpunkten die Bereitstellung von Zahlungsmittel durch den Dritten erfolgt und eine Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren bzw. die Zahlungstermine muss die Gemeinde in ihrer Liquiditätsplanung berücksichtigen. Die Gemeinde muss zudem dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Dritte keine unvertretbaren Zinsaufwendungen, z.B. aus der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel):

1.1 Allgemeines

Die Vorschrift nimmt - wie bisher in der Kameralistik - die fremden Finanzmittel von der Veranschlagung im Haushaltsplan der Gemeinde aus. Es ist bei dieser Vorschrift davon ausgegangen worden, dass die Dritten ihren gesamten Bedarf an Finanzmittel haushaltsmäßig selbst planen, der Gemeinde entsprechend dem jeweiligen Bedarf die notwendigen Finanzmittel zur Zahlungsabwicklung zur Verfügung stellen und die Gemeinde nicht zusätzlich eigene Verwaltungsleistungen erbringt. Die Vorschrift ist jedoch nicht als ein absolutes Verbot für eine Veranschlagung von fremden Finanzmitteln zu bewerten. Wenn die Gemeinde die fremden Finanzmittel in ihre Haushaltsplanung einbezieht, muss sie - wie in der Finanzrechnung - dafür eine gesonderte Haushaltsposition schaffen.

1.2 Arten der fremden Finanzmittel

Je nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger können die fremden Finanzmittel in verschiedene Arten unterteilt werden.

1.2.1 Zu Nummer 1 (Durchlaufende Gelder):

Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden. Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts, sondern auf Veranlassung Dritter, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen vorgeben. Zu diesen Vorgängen gehören u.a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, in Einzelfall auch die Erhebung von Umlagen für Dritte. Durch diese Aufgabenerledigung werden auch die Ressourcen der Gemeinde berührt.

1.2.2 Zu Nummer 2 (Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte):

Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat (einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel). Derartige Zahlungen erfolgen auf Grund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind, und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts. Sie berühren durch die Aufgabenerledigung auch die Ressourcen der Gemeinde. Die Bewirtschaftung dieser Finanzmittel kann unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einen eigenen Rechnungskreis verbunden sein.

1.2.3 Zu Nummer 3 (Finanzmittel sonstiger Dritter):

Auch Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln. Derartige Zahlungen werden auf Grund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts veranlasst. In diesen Fällen bleibt abweichend von der Nummer 2 die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unberührt, den derartige Zahlungen werden von der Zahlungsabwicklung der Institution ausgeführt, deren Haushalt von der Gemeinde bewirtschaftet wird. Durch eine solche Aufgabenerledigung werden aber die Ressourcen der Gemeinde berührt.

1.3 Ausweis in der Finanzrechnung der Gemeinde

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel („Fremde Finanzmittel“) sind in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sie sich noch im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z.B. als liquide Mittel auf den gemeindlichen Bankkonten. Dies ist sachgerecht und erforderlich, da die Finanzrechnung den Bestand der Finanzmittel der Gemeinde und die Veränderungen im Haushaltsjahr aufzeigen muss. Das Ergebnis fließt in den gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz ein. Verfügt die Gemeinde über fremde Finanzmittel müssen diese in der Finanzrechnung unter einer gesonderten Position ausgezeigt werden. Durch eine solche Trennung von den reinen gemeindlichen Zahlungsfällen wird die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

2. Zu Absatz 2 (Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln):

2.1 Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte

Die in der bisherigen Gemeindekassenverordnung enthaltene Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder für den Bürgermeister, über die Erledigung von Kassengeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu entscheiden, ist zur Wahrung der erforderlichen Kontinuität für das Verwaltungshandeln in angepasster Form in diese Vorschrift übernommen worden. Danach kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister anordnen, dass fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen. Dies muss aber im Inte-

resse der Gemeinde liegen und es muss gewährleistet sein, dass diese Zahlungsabwicklung in die örtliche Prüfung der sonstigen Zahlungsabwicklung der Gemeinde einbezogen wird.

2.2 Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte

Die Gemeinde kann auch die Finanzbuchhaltung für Dritte erledigen. Dies gilt nicht nur für Übernahmen von ihren organisatorisch selbstständigen Sondervermögen (vgl. § 97 GO NRW) oder den in ihrer Verwaltung stehenden Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW). Auch durch Fachgesetze wird es Dritten ermöglicht, die Gemeinde mit der Abwicklung von Zahlungsgeschäften zu beauftragen. Die Tätigkeit der Gemeinde ist dann i.d.R. entgeltpflichtig und die Gemeinde hat in der Sache eine Entscheidungsfreiheit. Sie dürfte die Übernahme einer solchen Aufgabe jedoch dann kaum ablehnen, wenn sie z.B. selbst einem Zusammenschluss angehört, für den es wichtig ist, dass die ordnungsgemäße Erledigung seiner Haushaltswirtschaft gesichert ist. Wenn die Gemeinde Aufgaben der Finanzbuchhaltung für Dritte übernimmt, liegt es im Interesse aller Beteiligten, dass eine ordnungsgemäße Abwicklung erfolgt. Daher finden grundsätzlich die für die Gemeinde geltenden Vorschriften auch auf diese Art der Aufgabenerledigung Anwendung. Abweichungen können sich jedoch dann ergeben, wenn z.B. durch landesrechtliche Vorschriften den Gemeinden staatliche Aufgaben übertragen werden und diese nach den landesrechtlichen rechnungs-, kassen- und prüfungsrechtlichen Vorschriften abzuwickeln sind.

2.3 Einbeziehung übernommener Aufgaben in die örtliche Aufsicht und unvermutete Prüfung

Bei der Erledigung der Finanzbuchhaltung für Dritte muss gewährleistet sein, dass diese übernommenen Aufgaben in die Aufsicht der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Abs. 4 GemHVO NRW) einbezogen werden. Auch wenn wegen der förmlichen örtlichen Prüfung die Aufsicht auf ein Minimum beschränkt werden kann, erfordern es Sicherheitsgesichtspunkte, dass auch die fremden Finanzmittel wie die Zahlungsabwicklung selbst mindestens einmal jährlich unvermutet geprüft wird. Dieser Grundsatz ist dann aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus nicht umzusetzen, wenn die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung überwacht (vgl. § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW). Für solche Fälle wird durch die Vorschrift ausdrücklich zugelassen, dass dann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden kann. Die Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde, die aber gleichwohl über die Mindestanforderungen in dieser Vorschrift hinaus, weitere Prüfungen auch für fremde Finanzmittel vornehmen lassen kann, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus ein Anlass dazu besteht.

2.4 Einziehung von Finanzmitteln bei Amtshilfe im Rahmen der Vollstreckung

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann auch das Instrument der Amtshilfe nach den §§ 4 bis 8 VwVG NRW zur Anwendung kommen. Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar, die von einer anderen Behörde geleistet wird. Die Amtshilfe dient der Erleichterung, Beschleunigung und Vereinfachung des Verfahrens. Die ersuchte Behörde wird dadurch nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der ersuchenden Behörde. Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist. Vielmehr sind die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde als fremde Finanzmittel nach § 16 GemHVO NRW zu behandeln. Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagensatz oder Gebühren zustehen. Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die Forderung gegen einen Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden soll, bleibt bei der ersuchenden Vollstreckungsbehörde als Forderung bestehen, bis diese, ggf. aus den durch die ersuchte Behörde eingezeichneten Finanzmitteln, erfüllt wurde.

EEEEEEEEEEEE

§ 17 Interne Leistungsbeziehungen

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

Erläuterungen zu § 17:

1. Zweck der internen Leistungsbeziehungen

Ein zeitgemäßes gemeindliches Verwaltungsmanagement muss sich nicht nur mit den Leistungen befassen, die von der Gemeinde für Dritte erbracht werden, es muss - auch aus Steuerungsgründen - ebenso die Leistungsbeziehungen innerhalb der gemeindlichen Kernverwaltung im Blick haben. Die „inneren Dienst- und Serviceleistungen“ stellen i.d.R. Vorleistungen für die externen Leistungen der Gemeinde dar. Sie bewirken daher auch einen Ressourcenverbrauch bei der Gemeinde. Nach der Vorschrift soll der haushaltsrechtliche Begriff „Interne Leistungsbeziehungen“ nur im Bereich der gemeindlichen Kernverwaltung Anwendung finden. Eine erweiterte bzw. unmittelbare Anwendung dieser Vorschrift im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabchlusses ist nicht vorgesehen.

Ein Ziel der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts ist es, zukünftig den Ressourcenverbrauch sowie das Ressourcenaufkommen möglichst vollständig im gemeindlichen Haushalt darzustellen. Die Gemeinde soll sich daher bemühen, ihren Ressourcenverbrauch und ihr Ressourcenaufkommen so genau und so verursachungsgerecht wie möglich zu erfassen. Es ist daher geboten, auch die internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, damit die aus der Aufgabenerledigung entstehenden Aufwendungen und Erträge insgesamt ermitteln und ausgewiesen werden. Insbesondere in Produkt- oder Fachbereichen, in denen der Ressourcenverbrauch durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der gemeindlichen Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt wird, bedarf es einer solchen Vorgehensweise. Die in dieser Vorschrift genannten Verpflichtungen sollen bewirken, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus die internen Leistungsbeziehungen erfasst, z.B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen. Die Gemeinde ist aber nicht zu einer haushaltsmäßigen Erfassung ihrer internen Leistungsbeziehungen verpflichtet.

Die Vorschrift enthält zudem nähere Bestimmungen zum Ausweis von internen Leistungsbeziehungen im Haushaltsplan und im Jahresabschluss der Gemeinde. Soweit interne Leistungsbeziehungen erfasst werden, sind diese dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen. Weil mit den internen Leistungsbeziehungen keine gemeindlichen Zahlungen verknüpft sind, bleiben der Finanzplan und die Finanzrechnung der Gemeinde davon unberührt.

2. Haushaltsmäßiger Nachweis der internen Leistungsbeziehungen

Die eine Gemeinde kann eigenverantwortlich entscheiden, ob sie das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch aus den örtlichen internen Leistungsbeziehungen haushaltsmäßig erfasst. Hat sie sich zu einer Erfassung entschlossen, sind von ihr die durch die Leistungsbeziehungen entstehenden Erträge und Aufwendungen in die Teilpläne (Teilergebnispläne) sowie in die Teilrechnungen (Teilergebnisrechnungen) des Jahresabschlusses einzubeziehen (vgl. § 4 Abs. 3 bzw. § 40 GemHVO NRW). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Teilpläne im Haushaltsplan bzw. die Teilrechnungen im Jahresabschluss von der Gemeinde eigenverantwortlich zu gestalten sind. Dort sollen die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen produktorientiert und verknüpft mit Zielen und Leistungskennzahlen unter Einbeziehung der örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnisse ausgewiesen werden. Da die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde nicht zu Zahlungsleistungen führen, kommt ein zusätzlicher Ausweis in den Teilfinanzplänen bzw. Teilfinanzrechnungen nicht in Betracht.

Um die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen zu sichern, sind die internen Leistungsbeziehungen jeweils nach dem Jahresergebnis des Teilergebnisplans und der Teilergebnisrechnung den gesondert auszuweisen. Dieser Nachweis erfordert nicht von der Gemeinde, die bezogenen Leistungen nach den in § 2 Abs. 1 GemHVO NRW bestimmten Ertragsarten und die abgegebenen Leistungen nach den in der Vorschrift bestimmten Aufwandsarten zu untergliedern. Es ist vielmehr ausreichend, die vorgesehenen bzw. entstandenen internen Leistungsbeziehungen zusammengefasst, jedoch getrennt nach Aufwendungen (für bezogene Leistungen) und Erträgen (für abgegebene Leistungen) im Ergebnisplan zu veranschlagen bzw. in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Zu beachten ist, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung führen. Die Finanzrechnung wird daher durch die internen Leistungsbeziehungen nicht berührt.

3. Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen

Die Verrechnung interner Leistungsbeziehungen in der Gemeinde kann z.B. nach dem Kostenstellenumlageverfahren, dem Umlageverfahren nach festen Kostensätzen, der direkten innerbetrieblichen Verrechnung oder einer prozessorientierten Verrechnung vorgenommen werden. Die Auswahl des zutreffenden Verfahrens sowie die Festlegung der in die interne Leistungsverrechnung einzubeziehenden Stellen sind von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen. Wird von Gebrauch der internen Leistungsverrechnung gemacht, fördert dies eine effiziente Verwaltungssteuerung und stärkt das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Daher sollten von der Gemeinde örtliche Festlegungen zur Durchführung von internen Leistungsverrechnungen getroffen werden. Dabei ist wichtig, dass die Leistungsbeziehungen innerhalb der Gemeinde zwar haushaltmäßige Erträge und Aufwendungen verursachen, diese jedoch grundsätzlich ohne Geldmittelfluss erfolgen.

4. Ausgleichspflicht bei den internen Leistungsbeziehungen

Bei den Geschäftsbeziehungen innerhalb der Gemeinde, die als interne Leistungsbeziehungen haushaltswirtschaftlich erfasst werden, stehen den bezogenen Leistungen (Aufwendungen) immer im gleichen Umfang auch abgegebene Leistungen (Erträge) gegenüber. Daher verlangt die Vorschrift, dass sich die internen Leistungsbeziehungen der Gemeinde im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen müssen. Dies bedeutet, dass gemeindebezogen ein Ausgleich zwischen den bei den Produktbereichen zu verrechnenden Größen vorzunehmen ist. Auf Grund dieser Ausgleichsverpflichtung ist auf eine zusätzliche Erfassung der internen Leistungsbeziehungen auf der gemeindlichen Gesamtebene verzichtet worden. Durch die Einbeziehung der aus den internen Leistungsbeziehungen resultierenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne wird das „interne“ Verwaltungshandeln für die Adressaten des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses der Gemeinde in einem ausreichenden Maße transparent.

5. Interne Leistungsbeziehungen nicht mit gemeindlichen Betrieben

Bei der Erfassung und der haushaltmäßigen Abbildung der internen Leistungsbeziehungen nach dieser Vorschrift ist zu beachten, dass damit nicht die Leistungsbeziehungen zu den gemeindlichen Betrieben gehören. Die Leistungsbeziehungen der Gemeinde zu ihren Betrieben stellen Beziehungen dar wie zu den sonstigen Dritten bestehen. Sie sind daher im Haushalt der Gemeinde entsprechend als „Fremde Dienstleistungen“ zu erfassen. Dies gilt auch für die Sondervermögen der Gemeinde, die über einen eigenen Rechnungskreis verfügen und deshalb außerhalb des Haushalts der Gemeinde bewirtschaftet werden (vgl. § 97 GO NRW). Nur mit den Sondervermögen der Gemeinde, die im gemeindlichen Haushalt enthalten sind, z.B. rechtlich unselbstständige Stiftungen im Produktbereich „Stiftungen“, können interne Leistungsbeziehungen der Gemeinde bestehen.



§ 18 Kosten- und Leistungsrechnung

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

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

Erläuterungen zu § 18:

I. Allgemeines

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist ein Bestandteil des neuen Haushaltsrechts. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und stellt in Ergänzung des kommunalen Haushalts Informationen bereit. Die Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht eine differenzierte Betrachtungsweise von Produkten und auch von Kostenstellen. Sie ist besonders geeignet, die sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde zu fördern und ist für eine effiziente Verwaltungssteuerung unverzichtbar. Erst durch die Aufbereitung der Daten aus der Kosten- und Leistungsrechnung in einem nicht nur formal ausgeprägten Berichtswesen erhalten Rat und Bürgermeister steuerungsrelevante Ergebnisse, die auch für die Planung, Entscheidungsfindung und Kontrolle nutzbar sind. Die Kosten- und Leistungsrechnung hat daher eine ergänzende Funktion zur Grundausstattung des NKF. Das NKF und die KLR müssen deshalb zusammen ein integriertes Gesamtsystem unter Beachtung der Wesentlichkeit und der ineinandergreifenden Strukturen ergeben.

Grundsätzlich soll die Kosten- und Leistungsrechnung deshalb die Planung und Steuerung des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde unterstützen, aber auch eine Preis- und Kostenkalkulation sowie eine Gebührenermittlung ermöglichen. Sie erleichtert zudem die Budgetierung und deren Kontrolle sowie die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen. Die trägt zu Kosten- und Wirtschaftlichkeitsvergleichen bei und fördert insgesamt eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung bei der Gemeinde.

Die Gemeinsamkeiten und Unterschiede in den Rechengrößen der Ergebnisrechnung und der Kosten- und Leistungsrechnung entstehen aus den unterschiedlichen Zielen dieser Komponenten. Beide sind darauf ausgerichtet, ein Periodenergebnis zu ermitteln und die Güterentstehung, gemessen durch Erträge und Leistungen, dem Güterverzehr, gemessen als Aufwand bzw. Kosten, gegenüber zu stellen. Ein großer Teil der Erträge und Aufwendungen stellt daher zugleich auch Leistungen und Kosten in der KLR dar. Die Ergebnisrechnung ist aber eine globalere Rechnung, weil durch sie die sachzielbezogenen, aber auch betriebsfremde und periodenfremde Erträge und Aufwendungen erfasst werden. Die Kosten- und Leistungsrechnung dagegen liefert Informationen zu den Kostenarten (welche Art von Kosten), zu den Kostenstellen (wo entstehen die Kosten) und zu den Kostenträgern (für welche Produkte entstehen Kosten).

Soweit zur gemeindlichen Kernverwaltung auch Aufgabenbereiche gehören, für die Gebühren auf der Grundlage des KAG erhoben werden, ist zu beachten, dass Ergebnisse aus der Gebührenkalkulation nicht ungeprüft in die „allgemeine“ Kosten- und Leistungsrechnung für die Verwaltung übertragen werden sollten. Die Gebührenkalkulation ist zwar ebenfalls eine Kostenrechnung mit betriebswirtschaftlichen Grundsätzen. Diese Kostenrechnung unterliegt jedoch ausschließlich den speziellen gebührenrechtlichen Anforderungen und ist daher mit der Kosten- und Leistungsrechnung für die Verwaltung nicht identisch.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung):

Die Regelung gibt den Gemeinden die Befugnis, die Kosten- und Leistungsrechnung nach ihren Bedürfnissen zu führen. Die Gemeinde entscheidet danach eigenverantwortlich über den Umfang und die weitere Ausgestaltung

der Kosten- und Leistungsrechnung. Die Regelung stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und entspricht insoweit der Auffassung der Länder.

Zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung bestehen enge Wechselbeziehungen. Die Finanzbuchhaltung eines Betriebes zeichnet die Aufwandsarten (Löhne, Gehälter, Material usw.) auf, verteilt sie aber nicht auf einzelne Produkte (Kostenträger). Die KLR beinhaltet dagegen i.d.R. eine Betriebsabrechnung sowie eine Selbstkostenrechnung zum Zweck der Planung, Steuerung und Kontrolle des wirtschaftlichen Geschehens. Aufgabe der Kostenrechnung ist es daher, alle Kosten, die bei der Erfüllung gemeindlicher Aufgaben entstehen, zu erfassen und verursachungsgerecht auf einzelne Bereiche zu verteilen. Die konkrete Ausgestaltung zur Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Leistungsfähigkeit der Aufgabenerfüllung ist nach den örtlichen Erfordernissen auszurichten. So ist z.B. eine Kosten- und Leistungsrechnung sinnvoll, wenn Vermögensgegenstände selbst von der Gemeinde hergestellt werden und die Gemeinde in ihre Herstellungskosten im zulässigen Rahmen auch notwendige Gemeinkosten einbeziehen will (vgl. § 33 Abs. 3 S. 3 GemHVO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Örtliche Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung):

Die Vorschrift weist die Befugnis, die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung zu regeln, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu. Die örtlichen Bestimmungen sind dem Rat vorzulegen. Bei der Ausgestaltung hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister einen großen Entscheidungsspielraum. Er kann den Blick auf einzelne Bereiche (Kostenstellen) oder auf einzelne Produkte (Kostenträger) richten, den Erfassungszeitraum und die geeigneten Verrechnungsverfahren (Ist-Kosten- und Plankosten-Rechnung, Vollkosten- oder Teilkostenrechnung) auswählen. Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung von einer Gemeinde eingesetzt wird, muss diese unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse selbst festlegen.

Auch für die Kosten- und Leistungsrechnung sind besondere Grundsätze entwickelt worden. Diese Grundsätze wurden werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnungen (GoKLR) bezeichnet und sollen möglichst vergleichbar den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Anwendung finden. Als Grundsätze sollen gelten:

- Rationalität,
- Objektivität,
- Klarheit,
- formelle Ordnungsmäßigkeit,
- Wirtschaftlichkeit sowie
- Ganzheitlichkeit.

Neben diesen Grundsätzen sollen auch Grundregeln für den Aufbau der Kosten- und Leistungsrechnung in der gemeindlichen Verwaltung aufgestellt und angewendet werden, die an den Zielen und Zwecken der Kosten und Leistungsrechnung auszurichten sind. In der Konzeption der Kostenrechnung müssen deshalb die Rahmenvorgaben und die Mindestanforderungen geklärt werden. Es ist darauf zu achten, dass die Kostenartenrechnung, die Kostenstellenrechnung und die Kostenträgerrechnung, wenn sie eingeführt werden, miteinander verbunden werden können. Auch sollte Klarheit geschaffen werden, welche Kalkulationsverfahren, in Abhängigkeit von der Art der Zusammensetzung und Anzahl der Produkte und Leistungen, zur Anwendung kommen sollen. Außerdem ist ein geeigneter Kostenartenplan unerlässlich, der die notwendige Transparenz bieten muss. Die Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung im Einzelnen soll grundsätzlich an den Zielsetzungen der Gemeinde orientiert werden. Diese können unterschiedlich ausgerichtet sein und bedingen die Rahmenbedingungen für den Umfang und die Form der örtlichen Umsetzung.

Hinweis: Für die örtliche Ausgestaltung und die Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 19

Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

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

(2) ¹Die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen richtet sich nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen. ²Dabei können die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, zentral veranschlagt werden.

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

Erläuterungen zu § 19:

1. Zu Absatz 1 (Ausnahme vom Bruttoprinzip für Abgaben):

1.1 Allgemeines:

Das NKF beinhaltet - wie das kaufmännische Rechnungswesen - die Periodenabgrenzung sowie das Bruttoprinzip (vgl. § 11 GemHVO NRW). Mit dieser Vorschrift wird davon eine Abweichung zugelassen. Sie soll dem Umstand der haushaltswirtschaftlichen Praxis der Gemeinden Rechnung tragen, dass die Erhebung von Abgaben und deren endgültige Abrechnung regelmäßig nicht in einem Haushaltsjahr erfolgen können. Handelt es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten, so hat es sich in der Vergangenheit bewährt, dass Erstattungen von zuviel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet werden können. Für den gemeindlichen Haushaltsplan (Ergebnis- und Finanzplan) bedeutet dies, dass die Abgaben, z.B. Steuern, Gebühren und Beiträge, mit dem Nettobetrag zu veranschlagen sind, der nach Abzug der vorhersehbaren Erstattungen als voraussichtlicher Ertrag der Gemeinde verbleibt. Außerdem soll in diesen Fällen die strenge Brutto-Veranschlagung nicht zu vermehrter Verwaltungsarbeit führen. Die Vorschrift ist auch bei der Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts anzuwenden, denn es kommt für die Anwendung auf den Regelungsinhalt und nicht auf die Einordnung in der Gemeindehaushaltsverordnung an.

1.2 Erhebung von Steuern

Eine Steuerpflicht entsteht grundsätzlich in dem Jahr, für das eine Veranlagung vorgenommen wird, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Festsetzung erfolgt. Bei Steuern definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die den grundsätzlichen Anspruch der Gemeinde entstehen lassen sowie die Voraussetzungen des Entstehens. Sie regeln nicht die tatsächliche Verwirklichung, auf die haushaltsrechtlich abzustellen ist, und die eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Steuererhebung bedarf (bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs). Die Steuerforderungen der Gemeinde können daher zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Fordert eine Gemeinde durch einen Steuerbescheid eine Vorauszahlung, ist die festgelegte Steuerzahlung zum im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Fälligkeitstermin (Haushaltsjahr) ertragswirksam zu vereinnahmen. Wenn dabei der Festsetzungsbescheid und die Fälligkeiten im gleichen Haushaltsjahr liegen, muss ein Ertrag nicht unterjährig in Teilbeträgen, sondern kann bereits vollständig im Zeitpunkt der Festsetzung erfasst werden. Findet zu einem späteren Zeitpunkt die endgültige Festsetzung statt und führt diese dazu, dass eine Nachzahlung gefordert wird, ist diese in der Regel mit der Bekanntgabe des Bescheides als ertragswirksam zu buchen. Dies gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf Grund der Festsetzung einen Betrag zu erstatten hat. Die Bindung des Steuerertrages an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

Grundsätzlich gilt auch für Steuererträge, dass sie periodengerecht abzugrenzen sind. Dabei ist zudem das Wertaufhellungsprinzip zu beachten. Das Wertaufhellungsgebot ist ein Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Es regelt die Frage, wie Informationen zu berücksichtigen sind, die der Bilanzierende nach dem Abschlussstichtag, aber vor Aufstellung des Jahresabschlusses, erhält. Das Wertaufhellungsgebot verlangt, dass

Informationen, die sich auf Gegebenheiten vor dem Abschlussstichtag beziehen, im Jahresabschluss berücksichtigt werden. Das heißt: Ergibt sich nach dem Abschlussstichtag, aber noch vor der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister, eine Änderung der Steuerhöhe für einen bereits abgeschlossenen Erhebungszeitraum bzw. ein abgeschlossenes Haushaltsjahr, so ist dieser Betrag nach dem kaufmännischen Wertaufhellungsprinzip noch in dem „offenen“ Jahresabschluss zu berücksichtigen.

1.3 Festsetzung von Gebühren

Die gemeindlichen Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen, die als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der öffentlichen Leistung in der Regel zu decken. Verwaltungsgebühren sind Entgelte für die Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen und Amtshandlungen. Benutzungsgebühren sind demgegenüber Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen. Die Gebührenforderungen der Gemeinde können zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Fordert die Gemeinde durch einen Gebührenbescheid eine Vorauszahlung, ist die festgelegte Gebühr zum im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Fälligkeitstermin ertragswirksam zu vereinnahmen. Findet dann zu einem späteren Zeitpunkt die endgültige Gebührenfestsetzung statt und führt diese dazu, dass eine Nachzahlung gefordert wird, ist diese i.d.R. mit der Bekanntgabe des Bescheides ertragswirksam zu buchen. Dies gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf Grund der Festsetzung einen Betrag zu erstatten hat. Die Bindung der Festsetzung von Gebühren an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

2. Zu Absatz 2 (Veranschlagung von Personalaufwendungen):

Für den Ausweis von Leistungen für das Personal im Haushaltsplan bildet der Stellenplan die zutreffende Grundlage. Daher gilt die Regelung, dass die Veranschlagung von Personalaufwendungen in den Teilplänen nach den im Haushaltsjahr voraussichtlich besetzten Stellen auszurichten ist (Satz 1). Die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne wird dadurch erleichtert, dass dem Stellenplan eine Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche beizufügen ist (vgl. § 8 Abs. 3 GemHVO NRW). Die Personalaufwendungen für Personen, die nicht im Stellenplan geführt werden, müssen nicht auf die Teilpläne aufgeteilt, sondern können zentral in einem Teilplan veranschlagt werden (Satz 2). Diese Regelung berücksichtigt den Umstand, dass je nach der Art der einzelnen Beschäftigungsverhältnisse, z.B. Beschäftigte in der Probe- oder Ausbildungszeit, Aushilfskräfte, eine zentrale Veranschlagung im gemeindlichen Haushaltsplan sachgerechter ist als eine Aufteilung auf verschiedene Teilpläne, weil diese Beschäftigten im Rahmen der laufenden Probe- oder Ausbildungszeit bzw. als Aushilfskräfte i.d.R. in unterschiedlichen Bereichen der gemeindlichen Verwaltung eingesetzt werden.

3. Zu Absatz 3 (Veranschlagung von Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen):

Nach der Vorschrift können die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen im gemeindlichen Haushaltsplan dezentral oder zentral veranschlagt werden. Weil es sich bei diesen Leistungen für das ausgeschiedene Personal um Aufwendungen handelt, die ihren Ursprung in der gesamten Tätigkeit des Empfängers in der gemeindlichen Verwaltung haben, kann es i.d.R. nicht sachgerecht sein, diese Pensionslasten allein dem Bereich der gemeindlichen Verwaltung zuzuordnen, in dem die Versorgungsempfänger zuletzt eingesetzt waren und im Haushaltsplan im entsprechenden Produktbereich (Teilplan) zu veranschlagen. Die müssen aber im Haushaltsplan enthalten sein, um den Ressourcenverbrauch der Gemeinde vollständig abzubilden. Die Möglichkeit, die Versorgungsaufwendungen auf die Teilpläne nach dem Schlüssel der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen aufzuteilen, folgt dem Gedanken, dass diese Aufwendungen eine „Fortführung“ der Personalaufwendungen darstellen. Die zweite Möglichkeit, eine zentrale Veranschlagung im Haushaltsplan vorzunehmen, bietet sich z.B. für die Beihilfeaufwendungen an, wenn aus organisatorischen oder anderen Gründen eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf die Teilpläne unterbleiben soll.

EEEEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

1. Allgemeines

Die nicht vom Rechnungsstil geprägten Vorschriften dieses Abschnittes über die Bewirtschaftung und Überwachung von Ermächtigungen, die haushaltswirtschaftliche Sperre, die Vergabe von Aufträgen, über Stundungen, Niederschlagungen und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde sind redaktionell angepasst worden, um den Anforderungen des NKF zu genügen. Die Ausführung der Haushaltswirtschaft bildet eine Grundlage für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde, um ihren Bürgern und Einwohnern die Leistungen zu erbringen und die Einrichtungen zu schaffen, die die örtliche Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erfordert. Die Gemeinde hat darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Dies verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung (vgl. § 75 Abs. 1 S. 2 GO NRW). Diesem Grundsatz folgen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung.

2. Die besonderen Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

Der dritte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende besondere Vorschriften für die gemeindliche Haushaltswirtschaft:

- § 20 Grundsatz der Gesamtdeckung
Aus dem Gebot des Haushaltsausgleichs nach § 75 Abs. 2 GO NRW ergibt sich, dass zukünftig alle Erträge den Aufwendungen gegenüber gestellt werden. Damit ist die Gesamtsumme der Erträge zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen bestimmt (Gesamtdeckung). Es ist damit aber nicht ausgeschlossen zulässig, bestimmte Erträge oder Einzahlungen bestimmten Aufwendungen oder Auszahlungen gegenüberzustellen. Die Gesamtdeckung gilt insoweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist, z.B. in § 21 GemHVO NRW. Wegen der neuen Bestandteile des gemeindlichen Haushalts ist die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt worden.
- § 21 Bildung von Budgets
Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter Budgetierung wird verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z.B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Ein Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich übertragen wird, zu verstehen. Durch ein Budget werden daher mehrere Ergebnispositionen oder Finanzpositionen verbunden, so dass die einzelnen im Ergebnisplan und Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen vorgegebener Sachziele bewirtschaftet werden können. Dieses Verständnis von Budgetierung als ein eigenverantwortlicher Bewirtschaftungsprozess ist gekoppelt an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten.
- § 22 Ermächtigungsübertragung
Es lässt sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die veranschlagten Ermächtigungen für Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken, bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die zügige Durchführung solcher Vorhaben könnte gefährdet werden, wenn zur weiteren Inanspruchnahme der Ermächtigungen diese erst neu im Haushaltsplan veranschlagt werden müssten. Dies würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn die Verzögerung sich erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt; also zu einem Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein sollte oder kurz vor seiner Verabschiedung steht. Die Ermächtigungsübertragung gibt die Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans zu vermeiden und sie entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch zu nehmen.
- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung
Die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans durch die Verwaltung und die damit verbundene Inanspruchnahme von Ermächtigungen des Rates sowie das Erfordernis der wirtschaftlichen und sparsamen

Haushaltswirtschaft machen es notwendig, dass auch unterjährig ein Überblick über den Stand der Haushaltsausführung besteht. Dies auch deshalb, weil bei den im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den vorgesehenen Zweck einzuhalten und die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen ist, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert.

- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

In der Gemeinde haben der Kämmerer sowie der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltswirtschaft. Sie haben damit auch eine Überwachungspflicht, die u.a. eine haushaltswirtschaftliche Sperre auslösen kann. Sie kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als geplant. Über die haushaltswirtschaftliche Sperre ist der Rat zu unterrichten, aber auch dann, wenn der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder sich die Investitionsauszahlungen nicht nur geringfügig erhöhen.

- § 25 Vergabe von Aufträgen

Diese Vorschrift beinhaltet die Ausschreibungspflicht eines öffentlichen Auftrages vor dessen Vergabe, sofern nicht Ausnahmetatbestände vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von Aufträgen, bei denen das Auftragsvolumen der Lieferungen und Leistungen unterhalb der Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) der Europäischen Union liegt. Die grundsätzliche Verpflichtung zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote der in Frage kommenden Unternehmen im Leistungswettbewerb mit den Mitunternehmen zustande kommen, so dass die Gemeinde in die Lage versetzt wird, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot zu erzielen.

- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass

Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird im neuen Rechnungswesen in Form von Einzelwertberichtigungen, ggf. auch als Pauschalwertberichtigungen, umgesetzt. Dabei beruht die Einzelwertberichtigung auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung unter der Berücksichtigung, ob eine Stundung, Niederschlagung oder ein Erlass von Ansprüchen in Betracht kommt. Die im NKF jedoch bestehende erhebliche höhere Bedeutung der Forderungen der Gemeinde sollte dazu führen, ein Forderungsmanagement aufzubauen, um eine zweckgerichtete Handhabung der Forderungen zu gewährleisten. Die Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen sind aber auch unter dem Aspekt des § 23 Abs. 3 GemHVO NRW zu sehen, wonach sicherzustellen ist, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden.

3. Zweck der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt

Das Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinden einige Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden, aber auch die Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung zu gestalten. Soweit sie grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen trifft, bietet sich dafür z.B. auch die Haushaltsatzung an. Ergänzende, auf einzelne Budgets zugeschnittene Vorgaben, stehen im Zusammenhang mit dem betreffenden Budget und wären, wenn die Budgets im Haushaltsplan enthalten sind, auch dort anzugeben. Außerdem sollte der Ausspruch eines Rechnungsprüfers „Keine 21 ohne 12“ Anwendung bei den Gemeinden finden, d.h. keine Budgetbildung nach § 21 GemHVO NRW ohne eine gleichzeitige Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW für die gebildeten Budgets. Hat die Gemeinde bereits eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt, kann diese die Budgetbildung steuern und unterstützen. Die mit der Budgetierung verbundene Stärkung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung in der Gemeinde hat jedoch keine Einschränkung des Budgetrechts des Rates zur Folge. Vielmehr soll die Neuregelung über die Bildung von Budgets (vgl. § 21 GemHVO NRW) von den Gemeinden zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) über die Unterrichtungspflicht nach § 24 Abs. 2 GemHVO NRW hinaus, den Rat über die Erreichung der Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten. Der Rat bestimmt danach selbst, spätestens mit seinem Beschluss über die Haushaltssatzung, über Inhalt und Umfang und Ziele der Haushaltsbewirtschaftung im neuen Haushaltsjahr.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 20 Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

Erläuterungen zu § 20:

I. Allgemeines

Aus dem Gebot des Haushaltsausgleichs nach § 75 Abs. 2 GO NRW ergibt sich, dass zukünftig alle Erträge den Aufwendungen gegenüber gestellt werden. Damit ist die Gesamtsumme der Erträge zur „Deckung“ der Gesamtsumme der Aufwendungen bestimmt (Gesamtdeckung). Es ist damit aber nicht ausgeschlossen, bestimmte Erträge oder Einzahlungen bestimmten Aufwendungen oder Auszahlungen gegenüberzustellen. Gleichwohl muss z.B. ein Ertrag aus einer Vermögensveräußerung (Betrag über dem Buchwert des Vermögensgegenstandes) nicht zwingend wieder in dem Produktbereich für Aufwendungen einsetzbar sein, dem vorher der Vermögensgegenstand zugeordnet war. Auch können Überschüsse eines Vorhabens ohne weiteres mit Fehlbeträgen einer anderen Maßnahme „verrechnet“ werden, ohne ein vorheriges umständliches Verfahren einleiten zu müssen. Das gilt auch, wenn Zuweisungen nicht wie geplant gewährt werden, denn dann kann dieser Ausfall durch andere Einzahlungen aufgefangen werden, bevor z.B. eine zusätzliche Kreditaufnahme in Betracht kommt. Die Gesamtdeckung gilt jedoch nur soweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist, z.B. in § 21 GemHVO NRW. Wegen der neuen Bestandteile des gemeindlichen Haushalts muss die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt werden. Sie wirkt sich sowohl auf die Haushaltsplanung als auch auf den Jahresabschluss der Gemeinde aus.

Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die Abgrenzung nach Zahlungsarten erfordern einen gesonderten Teilplan für Leistungen, die der Gemeinde bezogen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden, z.B. nach dem Gemeindefinanzierungsgesetz, oder die von der Gemeinde in allgemeiner Form für Dritte erbracht werden. Daher hat der Haushaltsplan der Gemeinde den besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ zu enthalten (vgl. § 4 Abs. 1 GemHVO NRW i.V.m. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300). Erwartet die Gemeinde z.B. eine allgemeine Investitionszuweisung, müsste sie diese ohne den o.a. Teilfinanzplan auf die betreffenden Produktbereiche aufteilen. Die Maßgabe eines gesonderten, zusammengefassten Ausweises von allgemeinen Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan entsteht aber auch aus dem Gesamtdeckungsprinzip heraus (vgl. Abbildung „Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“). . Unter Steuerungsgesichtspunkten können in diesem Teilfinanzplan aber auch detailliertere Angaben mit „davon-Vermerken“ gemacht werden. So kann z.B. die Herkunft des Fremdkapitals genauer angegeben oder Umschuldungen und außerordentliche Tilgungen gesondert herausgestellt werden. Dies bringt mit sich, dass die Gliederung dieses Teilplans von der Regelgliederung in den übrigen Teilplänen erheblich abweichen kann. Auch wenn im Finanzplan und im o.a. Teilfinanzplan gleiche Beträge, z.B. über die Kreditaufnahme, enthalten sind, kann nicht auf diesen Teilfinanzplan verzichtet werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Nummer 1 (Deckung der Aufwendung durch Erträge aus laufender Verwaltungstätigkeit):

Für den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung gilt, dass die Erträge insgesamt zur Deckung der Aufwendungen dienen. Auch wenn nach § 2 GemHVO NRW sowohl bei der Planung als auch in der Rechnung eine Trennung in ordentliche Erträge und Aufwendungen und außerordentliche Erträge und Aufwendungen vorzunehmen ist, wird dadurch das Prinzip der Gesamtdeckung nicht beeinträchtigt, denn diese Trennung soll ungewöhnliche

Vorgänge transparent machen. Durch die Gesamtdeckung wird erreicht, dass die Erträge zur Deckung der Aufwendungen herangezogen werden. Das bedeutet, es ist grundsätzlich nicht zulässig, bestimmte Erträge auf bestimmte Aufwendungen festzulegen, denn es muss eine flexible Ertragsverwendung möglich bleiben. Dabei kann es durchaus Erträge geben, die zweckgebunden zu verwenden sind. Dies ist kein Widerspruch zur Grundregel, da diese Zweckbindung i.d.R. nicht haushaltsmäßig durch die Gemeinde, sondern durch den Zuwendungsgeber bestimmt wird. Der Nachweis der entsprechenden sachgerechten Verwendung muss daher nicht allein durch den Haushalt, sondern durch einen gesonderten Nachweis erbracht werden.

2. Zu Nummer 2 (Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit):

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung gilt, dass die Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen dienen. Damit wird dem Gebot in § 75 Abs. 6 GO NRW: „Die Liquidität der Gemeinde einschließlich der Finanzierung der Investitionen ist sicherzustellen“ Rechnung getragen. Jedoch ist entsprechend der Ausgestaltung des Finanzplans und der Finanzrechnung ein Stufensystem der Gesamtdeckung eingeführt worden. Die Gesamtdeckung besteht zuerst bei den Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, d.h. die Einzahlungen dienen zur Deckung der Auszahlungen in diesem Bereich. In den Fällen, in den Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit entstehen, fließen diese in die Gesamtdeckung der Auszahlungen für Investitionen ein.

3. Zu Nummer 3 (Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit):

3.1 Allgemeines

Eine strikte Trennung zwischen den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit, vergleichbar mit der Trennung des gemeindlichen Haushalts in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt im kameralen Rechnungswesen (vgl. § 1 GemHVO NRW - a.F. -), ist mit dem neuen Haushaltsrecht nicht in Einklang zu bringen. Gleichwohl ist das Prinzip der Verwendung der Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit für die Investitionstätigkeit beibehalten worden. Erst durch eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit lässt sich der Liquiditätsstatus der Gemeinde ermitteln.

3.2 Deckung investiver Auszahlungen durch Zahlungsüberschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit

Der gesetzlichen Verpflichtung der Gemeinde nach § 75 Abs. 6 GO NRW, die Finanzierung ihrer Investitionen sicherzustellen, muss im Rahmen der Gesamtdeckung genüge getan werden. Daher wird durch die Vorschrift bestimmt, dass die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit der Finanzierung der gemeindlichen Investitionen dienen. Diese Vorgabe kann jedoch nicht isoliert von den anderen Verpflichtungen der Gemeinde zur Anwendung kommen. Ob und in welchem Umfang ein Zahlungsüberschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit tatsächlich für Investitionen eingesetzt werden kann, muss z.B. unter Berücksichtigung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückzahlungsverpflichtungen für Kredite, insbesondere der Kredite zur Liquiditätssicherung, in eigener Verantwortung der Gemeinde bewertet und entschieden werden.

In diese Abwägung sind auch die Verpflichtungen der Gemeinde zur Sicherstellung ihrer Liquidität (vgl. § 75 Abs. 6 GO NRW) und zur Sicherstellung der künftigen Zahlungsfähigkeit der Gemeinde durch eine angemessene Liquiditätsplanung (vgl. § 89 Abs. 1 GO NRW) sowie die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW einzubeziehen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erfüllung einer rechtlichen Verpflichtung, die z.B. aus einem Darlehensvertrag für die Gemeinde entstehen kann, grundsätzlich einer „freien“ Verwendung eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit, z.B. für Investitionen, vorgeht. Auch besteht kein Hindernis, einen Überschussanteil für den Erwerb einer Geldanlage zu verwenden, um z.B. die Liquidität für die Versorgungsleistungen zu sichern, zu denen die Gemeinde rechtlich verpflichtet ist, zumal durch die Bildung von Pensionsrückstellungen im betreffenden Haushaltsjahr zwar der Aufwand und die grundsätzliche Zahlungsverpflichtung entstanden sind, aber noch keine Fälligkeit für die Zahlungsverpflichtungen besteht. Das Ergebnis aus einer Abwägung über die Verwendung bzw. den Einsatz eines Zahlungsüberschusses aus laufender Verwaltungstätigkeit wird durch die örtliche Zusammenführung der tatsächlich einsetzbaren Überschusses aus

der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den voraussichtlichen Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit im Finanzplan und damit im Haushaltsplan aufgezeigt.

3.3 Deckung investiver Auszahlungen durch Einzahlungen für Investitionen

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit zur Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zu verwenden. Zu diesen Einzahlungen gehören Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen und von Finanzanlagen, Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten sowie sonstige Investitionseinzahlungen. Damit sollen Auszahlungen gedeckt werden, die für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden, für Baumaßnahmen, für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen und Finanzanlagen sowie für sonstige Investitionsauszahlungen geleistet werden müssen.

3.4 Deckung investiver Auszahlungen durch die Aufnahme von Krediten

Die Grundsätze zur Gesamtdeckung sind unter Berücksichtigung der Begrenzung der Kreditaufnahme auf Investitionen nach § 86 GO NRW sowie der Möglichkeit, Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 Abs. 2 GO NRW aufzunehmen, zu dem in der Vorschrift enthaltenen Stufensystem ausgestaltet worden. Würde durch die Vorschrift kein Stufensystem bei der Gesamtdeckung von Einzahlungen und Auszahlungen zu Gunsten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit eingeführt, könnten einerseits Kredite zur haushaltsmäßigen Deckung von Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit herangezogen werden. Auch könnten andererseits die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nicht zur haushaltsmäßigen Deckung der Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen.

Weil die Kredite zur Liquiditätssicherung von der Gemeinde nur zur rechtzeitigen Leistung von Auszahlungen aufgenommen werden dürfen und somit die Zeit überbrücken, bis die notwendigen Einzahlungen bei der Gemeinde tatsächlich eingegangen sind, besteht nach tatsächlichem Eingang der Finanzmittel die Verpflichtung der Gemeinde, die „vorübergehenden“ Kredite zu tilgen. Dieser rechtlichen Verpflichtung ist ein Vorrang gegenüber der Vorgabe zur Verwendung der Überschüsse aus laufender Verwaltungstätigkeit für Investitionen einzuräumen. Dies ist bei der Entscheidung über den Umfang der Aufnahme von Krediten für Investitionen zu berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 86 GO NRW).

EEEEEEEEEEEEEE

§ 21 Bildung von Budgets

(1) ¹Zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. ²In den Budgets ist die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich. ³Die Sätze 1 und 2 gelten auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

(2) ¹Es kann bestimmt werden, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. ²Das Gleiche gilt für Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen. ³Die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen gelten nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen.

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

Erläuterungen zu § 21:

I. Allgemeines

1. Budgetierung

1.1 Allgemeines

Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung für die Gemeinden. Die Regelung erkennt die Budgets als Bewirtschaftungsinstrument für die Gemeinde an. Unter Budgetierung wird verstanden, den einzelnen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung, z.B. Fachbereiche oder Ämter, bestimmte Ressourcen zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung zu übertragen (dezentrale Ressourcenverantwortung). Unter einem Budget ist somit als ein mit finanziellen Mitteln ausgestatteter Handlungsbereich, der einem abgegrenzten Verantwortungsbereich übertragen wird, zu verstehen. Durch ein Budget werden daher mehrere Ergebnispositionen oder Finanzpositionen verbunden, so dass die einzelnen im Ergebnisplan oder Finanzplan veranschlagten Ermächtigungen wie eine einzige Ermächtigung im Rahmen vorgegebener Sachziele bewirtschaftet werden können. Dieses Verständnis von Budgetierung als einen eigenverantwortlichen Bewirtschaftungsprozess ist gekoppelt an die verwaltungsmäßigen Organisationseinheiten der Gemeinde und bedarf einer eindeutigen Festlegung von Verantwortlichkeiten. Die Budgetierung hat deshalb eine erhebliche Steuerungsrelevanz im Rahmen der Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde. Durch die gesonderte Vorschrift erhält die Budgetierung für den gemeindlichen Haushalt noch einen höheren Stellenwert als bisher.

In den örtlich gebildeten Budgets der Gemeinde ist jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich (Satz 2), wenn nicht aus örtlichen Gegebenheiten heraus Beschränkungen vorzunehmen sind. Die im Budget enthaltenen Einzelpositionen bleiben jedoch insoweit bedeutsam, als ein Budget, das z.B. ausschließlich für Personal- und Sachaufwand gebildet wurde, nicht für andere Aufwandsarten, z.B. Transferaufwand, eingesetzt werden darf. Von der Gemeinde sind dazu eigenverantwortlich entsprechende Bewirtschaftungsregeln bzw. Bewirtschaftungsvorbehalte festzulegen. Auch für Ein- und Auszahlungen für Investitionen können Budgets gebildet werden.

1.2 Örtliche Umsetzung der Budgetierung

Das Haushaltsrecht stellt für die Budgetierung durch die Gemeinden einige Instrumente zur Verfügung, die eine flexible Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt ermöglichen. Die Gemeinde hat die Budgets eigenverantwortlich zu bilden, aber auch die Regeln über die Bewirtschaftung der Budgets unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Bedingungen, der eigenen Leistungsfähigkeit sowie der örtlichen dezentralen Ressourcenverantwortung zu gestalten. Soweit sie grundsätzliche oder budgetübergreifende Regelungen trifft, bietet sich dafür z.B. auch die Haushaltsatzung an. Ergänzende, auf einzelne Budgets zugeschnittene Vor-

gaben, stehen im Zusammenhang mit dem betreffenden Budget und wären, wenn die Budgets im Haushaltsplan enthalten sind, auch dort anzugeben. Außerdem sollte der Ausspruch eines Rechnungsprüfers „Keine 21 ohne 12“ Anwendung bei den Gemeinden finden, d.h. keine Budgetbildung nach § 21 GemHVO NRW ohne eine gleichzeitige Festlegung von Zielen und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW für die gebildeten Budgets. Hat die Gemeinde bereits eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt, kann diese die Budgetbildung steuern und unterstützen.

Für die örtliche Umsetzung der Budgetierung in den gemeindlichen Haushaltshalten bestehen vielfache Möglichkeiten. Dazu gehören auch nachfolgend beispielhaft aufgezeigte Möglichkeiten.

1.2.1 Budgetierung von Teilplänen

Bei der Budgetierung von Teilplänen grenzen die zur Verfügung stehenden Ressourcen in Verbindung mit den gemeindlichen Leistungen und den Vereinbarungen mit dem Rat den Handlungsrahmen der Verwaltung für ein solches Budget ab. Dieser Handlungsrahmen bedarf im gemeindlichen Haushaltsplan keiner gesonderten Darstellung, weil die gebildeten Budgets mit der Untergliederung des Haushaltsplans in Teilpläne übereinstimmen. Im Rahmen des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen werden solche Budgets zwischen Verwaltung und Rat unter Einschluss, ggf. gesondert, von Zielen und Leistungskennzahlen vereinbart. Die Planung und Bewirtschaftung sowie die Rechnungslegung richten sich bei der Budgetierung von Teilplänen im gemeindlichen Haushaltsplan in Form von Produktbereichen, Produktgruppen oder Produkten nach den Produkten/Leistungen, die in dem abgegrenzten Budget erbracht werden. Bei der Bildung derartiger Budgets müssen die örtlichen Organisationseinheiten, die Verwaltungsleistungen erbringen, berücksichtigt werden. Die Verantwortlichkeiten für solche Budgets sind durch die Gemeinde festzulegen.

1.2.2 Budgetierung von Organisationseinheiten

Bei der Budgetierung von Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung können die zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen auf Grundlage der gemeindlichen Produkte und Leistungskennzahlen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen zutreffend abgegrenzt auf die Organisationseinheiten übertragen werden. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der Verwaltung obliegt dabei eigenverantwortlich der Gemeinde, die auch bei dieser Art von Budgetierung einen individuellen Gestaltungsspielraum hat.

1.2.3 Konsequenzen aus einer Budgetbewirtschaftung.

Die Bildung von Budgets in der Gemeinde kann so gestaltet werden, dass die Haushaltsbewirtschaftung im Rahmen eines verfügbaren Budgets bezogen auf das Budgetergebnis möglicherweise Konsequenzen nach sich zieht. Ist dies örtlich gewollt, muss durch Budgetregelungen aufgezeigt werden, welche Konsequenzen aus einer wirtschaftlichen und sparsamen Budgetbewirtschaftung und welche Konsequenzen aus einer unzureichenden Budgetbewirtschaftung gezogen werden. Wenn ein positives oder negatives Budgetergebnis erzielt wird, sind mögliche Planabweichungen danach zu beurteilen, ob die vorgesehenen Leistungen erbracht und ein sachgerechter Einsatz der Ressourcen erfolgt ist. In diesem Zusammenhang kann z.B. auch ein Bonus-Malus-System installiert werden.

2. Budgetierung und gemeindliche Ziele

Nach der Vorschrift des § 12 GemHVO NRW sollen für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Diese Ziele und Kennzahlen sollen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts gemacht werden. Die Ziele, die zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt werden und der Steuerung der gemeindlichen Verwaltung dienen, müssen in eine Zielhierarchie eingebunden sein und

bis in die unterste Ebene der örtlichen Gliederung des Haushaltsplans hineinreichen, wenn auf dieser Ebene von der Gemeinde die Budgets gebildet werden. Nur so werden die Budgets dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung und der dezentralen Ressourcenverantwortung gerecht. Die Festlegung von örtlichen Zielen und Leistungskennzahlen für die einzelnen gebildeten Budgets ist auch an der Produktorientierung im gemeindlichen Haushalt auszurichten. Mit der Einführung des NKF in den Gemeinden wird die bisherige ausschließliche Auskunft über die Verwendung der eingesetzten Mittel durch Aussagen und Bewertungen über die mit den eingesetzten Mitteln erzielten Ergebnisse ersetzt, d.h. die Inputorientierung ist durch eine Outputorientierung abgelöst worden. Dadurch wird die Aufgabenerfüllung der Gemeinden transparenter und das wirtschaftliche Handeln gestärkt. Dies drückt sich auch durch die Budgetierung aus.

Die Einführung der Budgetierung mit der Abgrenzung von Verantwortlichkeiten und der Bildung von Zielen erfordert von den Gemeinde, sich einen Überblick über ihre vielfältigen Tätigkeiten, die erbrachten Leistungen sowie die damit erzielten Wirkungen zu verschaffen. Nur dann wird eine Definition von Produkten sowie von Zielen und Leistungskennzahlen ermöglicht, die mit der Budgetierung in Verbindung stehen. Es ist dabei nicht ausreichend, nur die Leistungen aufzulisten, sondern sie müssen definiert und voneinander abgegrenzt werden. Eine systematische Ordnung und Darstellung der gemeindlichen Leistungen (Produkte) erleichtert die haushaltswirtschaftliche Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den Budgets, um der Ressourcenorientierung und der dezentralen Ressourcenverantwortung ausreichend Rechnung tragen zu können und die Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.

Die spezifische Ausgestaltung von Budgets, Zielen und Leistungskennzahlen bleibt der Gemeinde überlassen. Die Budgetinhalte sowie die Zielbeschreibungen, Leistungskennzahlen und sonstige Angaben sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. u.a. § 4 Abs. 2 GemHVO NRW). Sie kann zu den einzelnen oder ausgewählten Budgets auch weitere Informationen anhand von Leistungsmerkmalen geben. Um aber eine tatsächliche Verwertung der Informationen durch die Adressaten zu ermöglichen, müssen in der Auswahl der wichtigen Informationen auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Dafür bietet der Haushaltsplan eine gute Basis, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument weiterentwickeln lässt.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bildung von Budgets):

1.1 Zu Satz 1 (Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbinden):

Durch das Haushaltsrecht wurde ein Rahmen für die örtliche Budgetierung geschaffen und auf eine detaillierte Normierung verzichtet. Daher kann die Gemeinde nach dieser Vorschrift die Budgetierung in ihrem Haushalt frei gestalten, denn zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung können von der Gemeinde unter der Berücksichtigung örtlicher Erfordernisse Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden. Dieser allgemeine Grundsatz zur Budgetbildung trägt der Tatsache Rechnung, dass sich Ziele und örtliche Gegebenheiten der Gemeinden stark unterscheiden und es deshalb keine einheitliche Budgetierung geben kann.

Stärker als bisher kann auch durch Budgets praxisnah auf unterjährige Anforderungen durch die Budgetverantwortlichen reagiert werden. Dies setzt auch voraus, dass Bewirtschaftungsregeln geschaffen werden, die ein eigenverantwortliches Handeln unterstützen und nicht einschränken. Gleichwohl kann auch bei der Budgetbildung und Ausgestaltung sowie der haushaltsmäßigen Ausführung nicht die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich sowie die Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung außer Acht gelassen werden. Es kann bei der Bewirtschaftung der Budgets im Einzelfall dazu kommen, dass aus übergeordneten Gesichtspunkten auch die „selbstständigen“ Budgets den allgemein geltenden Einschränkungen für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterworfen werden müssen.

Bei der Bildung von Budgets wird i.d.R. von der Gemeinde zu berücksichtigen sein, dass

- die mit der Budgetbewirtschaftung verbundenen Finanz- und Sachziele messbar sind,
- klare Verantwortungsstrukturen bestehen, die auch eine nachvollziehbare Aufgabenzuordnung, die Verantwortlichkeiten sowie die Entscheidungswege gewährleisten,

- wesentliche Inhalte des Budgets bzw. des Ergebnisses vom Budgetverantwortlichen beeinflussbar sein müssen,
- Ziele eine Herausforderung darstellen und die Zielerreichung möglich, aber auch vom Budgetverantwortlichen beeinflussbar ist,
- Handlungsspielräume durch die Delegation von Ressourcen- und Budgetverantwortung bestehen und lange Informationswege vermieden werden,

aber auch, dass die Planung der künftigen Haushaltswirtschaft der Gemeinde auf den gebildeten Budgeteinheiten aufbaut. Durch die Vorschrift wurde daher zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung zugelassen, dass nicht nur Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden können, sondern auch Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen.

1.2 Zu Satz 2 (Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen verbindlich):

1.2.1 Allgemeines

Durch die Vorschrift wurde bestimmt, dass bei Erträgen und Aufwendungen, die zu Budgets verbunden werden, die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich sind. Diese Zusammenfassung von Erträgen und von Aufwendungen erleichtert in einem erheblichen Maße ein flexibles Handeln der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen eines Budgets sowie die damit zusammenhängende dezentrale Ressourcenverantwortung. Werden Budgets auf der Grundlage des Haushaltsplans gebildet, setzen die in ein Budget einbezogenen Ertrags- und Aufwandsarten den Rahmen für die Herkunft der Budgetmittel und für die zweckentsprechende Verwendung dieser Mittel.

1.2.2 Zweckvorgabe der Haushaltspositionen im Budget

Die ausdrückliche gesetzliche Festlegung, dass innerhalb eines Budgets die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich sind, führt dazu, dass die verfügbaren Ermächtigungen in Höhe der veranschlagten Beträge für Budgetzwecke zur Verfügung stehen. Dies entbindet jedoch nicht die Erträge und Aufwendungen aus ihrer artenbezogenen Zweckbestimmung durch die Verschlagung unter den von der Gemeinde selbst bestimmten Haushaltspositionen. Die haushaltsmäßigen Veranschlagungen stellen durch die im einzelnen Budget enthaltenen Haushaltspositionen entsprechende Verwendungsvorgaben für die Budgetbewirtschaftung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung dar. Dies hat z.B. zur Folge, dass aus veranschlagten Ermächtigungen nicht in vollem Umfang auch entsprechende sonstige ordentliche Aufwendungen entstehen müssen, weil den entstehenden Transferaufwendungen ein Vorrang eingeräumt wurde. Es hat aber auch zur Folge, dass z.B. Ermächtigungen für Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen nicht grundlos unterbleiben können, wenn dafür Bedarf besteht und Ermächtigungen diese Aufwendungen als Haushaltsposition in das gebildete Budget einbezogen wurden.

1.2.3 Inanspruchnahme anderer Haushaltspositionen im Budget

Die verfügbaren Ermächtigungen für Erträge und Aufwendungen stehen in Höhe des jeweils veranschlagten Betrages insgesamt für Budgetzwecke zur Verfügung. Besteht z.B. für Transferaufwendungen ein höherer Bedarf als Ermächtigungen dafür veranschlagt worden sind, dürfen andere Haushaltspositionen zur Erfüllung des Bedarfs in Anspruch genommen werden. Um dies zu ermöglichen, kann eine Minderung einer Haushaltsposition zu Gunsten einer anderen Haushaltsposition im Wege der Planfortschreibung erfolgen. Diese Vorgehensweise ist jedoch nicht zwingend erforderlich, denn aus Sinn und Zweck des Budgets ergibt sich eine Gesamtheit, wie sie ausdrücklich in der Vorschrift enthalten ist, z.B. die Festlegung, dass die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich ist.

Die zulässige Veränderung von Haushaltspositionen des Budgets im Rahmen der Budgetbewirtschaftung muss gleichwohl nachvollziehbar bleiben. Es ist jedoch ausreichend, die unterjährigen Veränderungen im Rahmen des in der Ergebnisrechnung vorzunehmenden Plan-/Ist-Vergleich transparent zu machen. So lässt z.B. ein erweiterter Plan-/Ist-Vergleich (vgl. § 38 GemHVO NRW) zu, dass die im Haushaltsjahr erfolgten Veränderungen in ihrer einzelnen Art unmittelbar bei den betroffenen Haushaltspositionen aufgezeigt werden. Ist dies aus örtlichen

Gegebenheiten heraus nicht möglich, können auch entsprechende Erläuterungen zu den betroffenen Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung gemacht werden. Im Zusammenhang mit der Budgetbewirtschaftung muss daher örtlich geklärt werden, auf welche Art und Weise das haushaltswirtschaftliche Handeln nachvollziehbar und die notwendige Transparenz darüber geschaffen und gewährleistet wird.

1.3 Zu Satz 3 (Budgets auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen):

Aus den örtlichen Gegebenheiten heraus kann es sachgerecht sein, zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung nicht nur Budgets im Zusammenhang mit der dezentralen Ressourcenverantwortung durch das Verbinden von Erträgen sowie von Aufwendungen zu bilden, sondern Budgets auch für Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen zu bilden. Diese Möglichkeit wird durch den Verweis auf den Satz 1 eröffnet. Für diese Fälle wird dann durch den Verweis auf den Satz 2 gewährleistet, dass in diesen Budgets die Summe der Einzahlungen und die Summe der Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich ist.

Derartige Budgets bieten sich für alle Arten und Formen für Investitionen der Gemeinde an. Eine Empfehlung, in einem Budget nur kleinere Investitionsmaßnahmen miteinander zu verbinden oder eine einzelne Investitionsmaßnahmen als Budget auszugestalten, die, weil sie oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen liegt, auch als Einzelmaßnahme im Haushalt der Gemeinde zu veranschlagen ist, kann nicht ausgesprochen werden. Die Budgetgestaltung bei Investitionen ist von einer Vielzahl örtlicher Faktoren abhängig, die in allgemeiner Form zusammengefasst, nicht zu einem durch die Gemeinden umsetzbaren Ergebnis führen dürfte. Daher muss im Zusammenhang mit der Budgetbewirtschaftung örtlich geklärt werden, auf welche Art und Weise das haushaltswirtschaftliche Handeln auch bei gemeindlichen Investitionsmaßnahmen nachvollziehbar und die notwendige Transparenz darüber geschaffen und gewährleistet wird.

2. Zu Absatz 2 (Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen):

Die Gemeinde legt eigenverantwortlich die Regeln zur Bewirtschaftung der Budgets fest. Dazu kann die Gemeinde bestimmen, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge entsprechende Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern (Satz 1). Entsprechendes kann sie bestimmen, wenn sie Budgets für die Investitionstätigkeit bildet (Satz 2). Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde nicht, diese Regelungen im Rahmen der Budgetierung stets anzuwenden.

2.1 Zu Satz 1 (Mehrerträge und Mindererträge):

2.1.1 Mehrerträge

Die Regelung in der Vorschrift steht im Zusammenhang mit der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt. Es kann örtlich erforderlich sein, auch ohne Budgetierung eine solche Regelung zu treffen, um einen bestimmten Aufgabenbereich zur effizienten Aufgabenerfüllung anzuhalten, d.h. ihm zu gewähren, dass er bei einer Verbesserung der Ertragslage einen bestimmten Anteil der Mehrerträge für zusätzliche Aufwendungen einsetzen kann. Bei einer solchen Festlegung ist aber immer auch die aktuelle Haushaltslage zu berücksichtigen, denn es kann notwendig sein, alle Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich einzusetzen. Eine örtliche Festlegung, Mehrerträge für bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen zu verwenden, ist daher nur vertretbar, wenn diese auf Einzelfälle beschränkt bleibt.

2.1.2 Mindererträge

Die Festlegung durch die Gemeinde, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, ist eine der möglichen Vorsorgemaßnahmen, um den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu erreichen. Sie ist jederzeit vertretbar. Durch eine solche Regelung wird deutlich, dass bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans besondere Situationen im neuen Haushaltsjahr erwartet werden, die negative Auswirkungen auf

die wirtschaftliche Lage der Gemeinde und damit auf die Haushaltswirtschaft des neuen Haushaltsjahres haben können. Damit soll einer besonderen Situation der Gemeinde Rechnung getragen werden, denn ansonsten käme bei einer solchen Haushaltslage auch eine haushaltswirtschaftliche Sperre durch den Kämmerer oder den Bürgermeister nach § 24 GemHVO NRW in Betracht. Gleichwohl kann eine derartige haushaltswirtschaftliche Beschränkung noch mit Hilfe der haushaltswirtschaftlichen Sperre verschärft werden, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen wesentlich anders verläuft als geplant.

2.2 Zu Satz 2 (Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen)

Nach der Vorschrift gilt für auch Mehreinzahlungen und Mindereinzahlungen für Investitionen die Regelung des Satzes 1, dass bestimmt werden kann, Mehrerträge können bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge können bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern. Ob eine solche Regelung vor Ort zu treffend ist, muss jede Gemeinde im Hinblick auf ihre wirtschaftliche Lage selbst und eigenverantwortlich entscheiden. Erfolgt eine örtliche Festlegung, dass Mindereinzahlungen bestimmte Ermächtigungen für Auszahlungen vermindern, sind die einzelnen Fachbereiche bei der Bewirtschaftung des Haushaltsplans entsprechend gefordert, denn eine solche Regelung bildet die erste Stufe einer haushaltswirtschaftlichen Beschränkung. Eine derartige Beschränkung kann mit Hilfe der haushaltswirtschaftlichen Sperre noch verschärft werden, wenn die Entwicklung der der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen wesentlich anders verläuft als geplant.

2.3 Zu Satz 3 (Mehraufwendungen oder -auszahlungen keine überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen):

Die Möglichkeit für die Gemeinde, Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen zu erhöhen, führt dazu, dass die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen außerhalb des Haushaltsplans, also überplanmäßig oder außerplanmäßig geleistet werden (vgl. § 83 GO NRW). Weil die Überschreitung der Haushaltspositionen durch die Mehrerträge oder Mehreinzahlungen gedeckt sind, ist es gerechtfertigt zu bestimmen, dass die im Haushaltsjahr so entstehenden Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen gelten.

Durch die gesetzliche Bestimmung, dass diese nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen anzusehen sind, unterliegen sie auch nicht dem Zustimmungsverfahren nach § 83 GO NRW, denn es liegt durch die getroffene Regelung schon eine Festlegung für solche Sachverhalte vor. Gleichwohl verändern sie die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Daher sind die überplanmäßigen Aufwendungen oder Auszahlungen in der Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung zu erfassen. Diese zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen können im Plan-/Ist-Vergleich auch gesondert angegeben werden.

3. Zu Absatz 3 (Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets):

Die Vorschrift bestimmt die Grenze der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde bei der Bildung und Bewirtschaftung von Budgets wegen möglicher nicht absehbarer zahlungswirksamer Auswirkungen. Es muss bei der Bildung der Budgets aus Erträgen und Aufwendungen gewährleistet werden, dass die Bewirtschaftung dieser Budgets nicht zu einer Minderung des Saldos in der Finanzrechnung führt, um die Liquidität nicht einzuschränken. Bei der Budgetierung ist deshalb die notwendige Verknüpfung zwischen Aufwendungen und Auszahlungen herzustellen. Dies kann regelmäßig durch Budgetregeln, dass nichtzahlungswirksame Aufwendungen, z.B. Abschreibungen, nicht mit zahlungswirksamen Aufwendungen, z.B. Personalaufwendungen, deckungsfähig sind, gewährleistet werden. Andererseits können Deckungsverhältnisse aber auch mit einem Zustimmungsvorbehalt versehen werden, so dass vor der Inanspruchnahme einer solchen Deckung der Kämmerer zu beteiligen wäre, weil dies ggf. zu einer über- oder außerplanmäßigen Auszahlung im Sinnes des § 83 GO NRW führen kann.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 22 Ermächtigungsübertragung

(1) ¹Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen sind übertragbar und bleiben bis zum Ende des folgenden Haushaltsjahres verfügbar. ²Werden sie übertragen, erhöhen sie die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres.

(2) ¹Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bleiben bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar; bei Baumaßnahmen und Beschaffungen längstens jedoch zwei Jahre nach Schluss des Haushaltsjahres, in dem der Vermögensgegenstand in seinen wesentlichen Teilen in Benutzung genommen werden kann. ²Werden Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

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

(4) ¹Werden Ermächtigungen übertragen, ist dem Rat eine Übersicht der Übertragungen mit Angabe der Auswirkungen auf den Ergebnisplan und den Finanzplan des Folgejahres vorzulegen. ²Die Übertragungen sind im Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (§ 38 Abs. 2) und der Finanzrechnung (§ 39) gesondert anzugeben.

Erläuterungen zu § 22:

I. Allgemeines

Für die Veranschlagung im Haushaltsplan gilt nach § 79 GO NRW der Grundsatz der Jährlichkeit. Der Haushaltsplan hat danach im Ergebnisplan die im Haushaltsjahr durch die Erfüllung der Aufgaben entstehenden Aufwendungen und entsprechend im Finanzplan die zu leistenden Auszahlungen auszuweisen. Mit dem Ende des Haushaltsjahres entfällt die Ermächtigung, aus den Haushaltspositionen heraus noch Aufwendungen entstehen zu lassen oder Auszahlungen zu leisten. Die Ermächtigungsübertragung durchbricht den Grundsatz dieser zeitlichen Bindung.

Es lässt sich bei der Aufstellung des Haushaltsplans nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die veranschlagten Ermächtigungen für Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken, bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die zügige Durchführung solcher Vorhaben könnte gefährdet werden, wenn zur weiteren Inanspruchnahme der Ermächtigungen diese erst neu im Haushaltsplan veranschlagt werden müssten. Dies würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn die Verzögerung sich erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt; also zu einem Zeitpunkt, zu dem der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr bereits beschlossen sein sollte oder kurz vor seiner Verabschiedung steht. Die Ermächtigungsübertragung gibt die Möglichkeit, einen unwirtschaftlichen Gebrauch der Ermächtigungen des Haushaltsplans zu vermeiden und sie entsprechend dem tatsächlichen Bedarf in Anspruch zu nehmen.

Es besteht jedoch kein Automatismus, wonach die am Jahresende nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ins nächste Jahr zu übertragen sind. Es bedarf einerseits einer vorherigen Festlegung, in welchem Rahmen und für welche Zwecke im Haushaltsjahr noch nicht benötigte Ermächtigungen übertragen werden dürfen. Andererseits kann die Übertragung auch noch durch den Kämmerer oder den Rat ausgesetzt werden, denn sie muss haushaltswirtschaftlich verträglich und sachlich notwendig bzw. erforderlich sein. Außerdem bleibt auch bei der Übertragung einer Ermächtigung eine sachliche Bindung an den ursprünglich im Haushaltsplan veranschlagten Betrag und den ausgewiesenen Zweck bestehen. Die Übertragung einer unbestimmten Zahl von Ermächtigungen mit lediglich der Gesamtsumme als betragsmäßigen Umfang, aber auch die freie Verwendbarkeit übertragener Ermächtigungen im folgenden Haushaltsjahr ist unzulässig.

Bei der Auswahl der zu übertragenden Ermächtigungen ist daher die sachliche Festlegung im Haushaltsplan zu beachten. Sie wird dadurch ausgewiesen, dass neben den Haushaltspositionen im Ergebnis- und Finanzplan auch produktorientiert gegliederte Teilpläne mit ausgewählten Haushaltspositionen aufgestellt werden. In den Teiler-

gebnisplänen werden die produktbezogenen Erträge und Aufwendungen und in den Teilfinanzplänen werden die bedeutenden Investitionsvorhaben maßnahmenscharf ausgewiesen. Außerdem kann der Haushaltsplan nach § 21 GemHVO NRW gebildete Budgets enthalten. Damit stellt der Haushaltsplan die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde dar und ist für die Haushaltsführung der Gemeinde einschließlich der Ermächtigungsübertragung verbindlich.

Diese haushaltsmäßigen Grundlagen wirken daher bei der Übertragung von Ermächtigungen fort. Entsprechend der sachlichen Festlegung im Haushaltsplan des abgelaufenen Haushaltsjahres ist auch die Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen vorzunehmen, denn durch die Übertragung wird der entsprechende Haushaltsansatzes des neuen Haushaltsjahres fortgeschrieben. Nur dadurch wird dem Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung und der Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates wirksam und ausreichend Genüge getan.

In der Vielzahl der Fälle von möglichen Ermächtigungsübertragungen muss immer kritisch hinterfragt werden, ob nur diese Verfahrensweise den richtigen Weg darstellt. Unter Einbeziehung des vorherigen Handelns der gemeindlichen Verwaltung bei noch nicht vollständig abgewickelten Geschäfts- bzw. Finanzvorfällen kann auch der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen das zutreffende Ergebnis sein. Insofern ist spätestens im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses eine entscheidende Entscheidung über die Übertragung von Ermächtigungen, den Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen zu treffen. Das nachfolgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 320) soll dies durch die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung beispielhaft verdeutlichen.

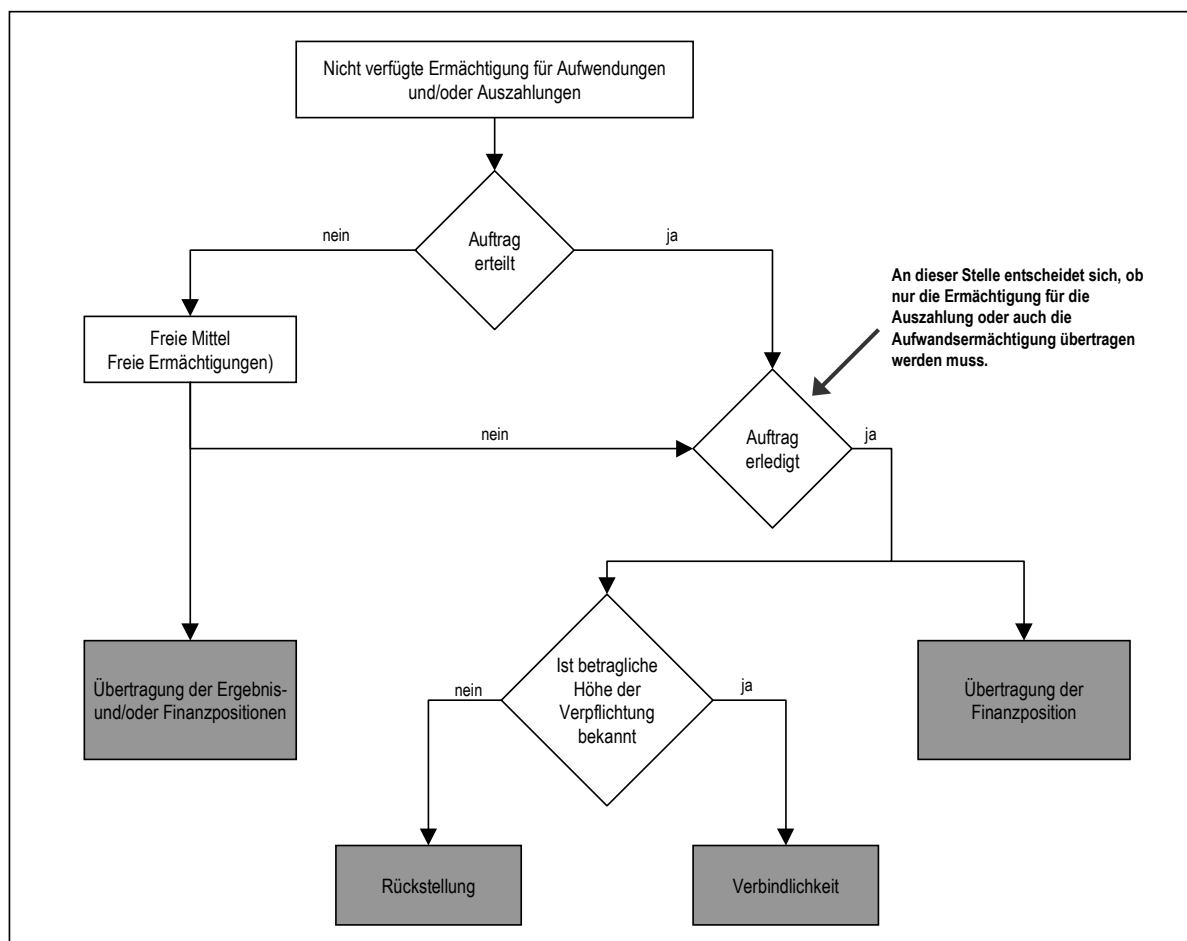


Abbildung 69 „Übertragung von Ermächtigungen“

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Übertragbarkeit von Ermächtigungen):

1.1 Allgemeines

Die Übertragbarkeit von Ermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung ist wie bisher vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der Rest aber noch vollständig oder nur zum Teil im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Daher sind alle Ergebnis- und Finanzpositionen grundsätzlich übertragbar. Es bedarf jedoch - wie bisher auch - keiner besonderen Erklärung der Übertragbarkeit von Ermächtigungen im Rahmen des Haushaltsplans. Grundlage dafür ist die in Satz 1 der Vorschrift enthaltene fast unveränderte Regelung. Dazu wird klargestellt, dass die übertragenen Ermächtigungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres erhöhen (Satz 2). Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik erfordert zudem eine Regelung über die bilanztechnische Abwicklung der Übertragungen. Diese ist in den weiteren Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten enthalten (§ 43 Abs. 3 GemHVO NRW) und wird dort erläutert.

1.2 Übertragbarkeit zu Lasten des Haushalts des Folgejahres

Anders als in der Kameralistik führt die Übertragung von Ermächtigungen im NKF dazu, dass dies zu Lasten des Haushalts des Folgejahres erfolgt, d.h. die Ermächtigungsübertragung führt zu einer unmittelbaren Veränderung der beschlossenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan und zur wirtschaftlichen Belastung des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres. Dies erfordert wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs nach § 75 Abs. 2 GO NRW, dass bei der Übertragung eine entsprechende „Deckung“ der künftigen die Haushaltspositionen erhöhenden Aufwendungen geschaffen wird. Diesem Zweck dient die für diesen Fall vorgesehene Deckungsrücklage nach § 43 Abs. 3 GemHVO NRW.

1.3 Zweckgebundene Deckungsrücklage

Die Vorschrift in § 43 Abs. 3 GemHVO NRW sieht vor, dass im Umfang der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen zum Abschlussstichtag eine zweckgebundene Deckungsrücklage als ein gesonderter Posten bzw. als „davon-Vermerk“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Damit werden mögliche zusätzliche Belastungen des folgenden Haushaltsjahres abgebildet, die durch Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr entstehen könnten. Ob und in welchem Umfang eine tatsächliche Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen im neuen Haushaltsjahr erfolgen wird, ist zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses nur abschätzbar. Außerdem ist es wegen des Verwaltungsablaufs nicht vertretbar, eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen von einem gesonderten Ratsbeschluss abhängig zu machen oder eine Inanspruchnahme von Ermächtigungen bis zur Feststellung des Jahresabschlusses hinaus zu schieben. Vor diesem Hintergrund soll die Deckungsrücklage als „davon-Vermerk“ unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ angesetzt werden.

Werden die übertragenen Ermächtigungen im Folgejahr in Anspruch genommen und stehen diesen zusätzlichen Aufwendungen keine Mehrerträge gegenüber oder ist nicht auf andere Aufwendungen verzichtet worden, kann bei der Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss dieses Haushaltsjahres eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder aber auch der allgemeinen Rücklage erforderlich werden. Im Anhang, der zum Jahresabschluss des Haushaltsjahres gehört, aus dem heraus Ermächtigungen übertragen werden, sollte eine Erläuterung enthalten sein, wenn als Folge der Ermächtigungsübertragung eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage erwartet wird.

In den Fällen, in denen Ermächtigungen für zahlungswirksame Aufwendungen, z.B. aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, übertragen werden, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit den entsprechenden Haushaltspositionen im Finanzplan, die entsprechend dieser vorgenommenen Übertragung verändert, d.h. auch übertragen werden. Daraus entsteht die Pflicht zur Feststellung der finanzwirksamen Auswirkungen, aber auch zur Anpassung der Liquiditätsplanung unter Beachtung der neuen Fälligkeiten. Diese Pflichten entstehen insbesondere aber dann, wenn eine Übertragung von Auszahlungen für Investitionen vorgenommen wird. Die Ausrichtung auf die Zukunft bedingt zudem, für solche Sachverhalte nicht mehr den Terminus „Haushaltsreste“ zu verwenden. Der

Haushalt des abgelaufenen Jahres wird vollständig abgeschlossen und im Folgejahr findet durch die Übertragbarkeit keine Abwicklung von Vorgängen mehr statt, die das vergangene Jahr belasten.

1.4 Keine Übertragbarkeit von Verfügungsmitteln

Es ist kein sachlicher Bedarf für eine überjährige Verfügbarkeit der der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zur freien Verwendung zugewiesenen Haushaltsmittel erkennbar. Daher ist in § 15 GemHVO NRW bestimmt worden, dass das haushaltswirtschaftliche Instrument „Ermächtigungsübertragung“ auf die Ermächtigungen für die Verfügungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters keine Anwendung findet.

2. Zu Absatz 2 (Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen):

Die Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen von Auszahlungen für Investitionen werden durch diese Vorschrift näher bestimmt. Die darin genannte Frist ist der bisherigen Vorschrift entnommen. Auch wenn die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, bedeutet dies, dass ganz oder teilweise nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen in das Folgejahr übernommen, d.h. übertragen, werden müssen. Nur dieses Verfahren stellt sicher, dass für die dann im Folgejahr erforderlichen Auszahlungen für Investitionen auch die Liquidität eingeplant und verfügbar gemacht wird. Wie oben ausgeführt, bedingt die Ausrichtung auf die Zukunft, für solche Sachverhalte nicht mehr den Terminus „Haushaltsreste“ zu verwenden. Damit ist auch bei den Auszahlungen für Investitionen eine Bildung von Haushaltsausgaberesten wie im kameralistischen Rechnungswesen entbehrlich geworden und nicht mehr zulässig. Neu hinzugekommen ist eine zeitliche Befristung, nach der in den Fällen, in denen veranschlagte Investitionsmaßnahmen im Haushaltsjahr nicht begonnen werden konnten, die Ermächtigungen nur bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgendem Jahr verfügbar bleiben. Diese Regelung ist eingeführt worden, um dem Budgetrecht des Rates Rechnung zu tragen, denn es ist angemessen und geboten, bei einer längeren Verzögerung der Umsetzung vorgesehener Investitionen, eine neue Bereitstellung von Haushaltsmittel zu verlangen.

3. Zu Absatz 3 (Verfügbarkeit bei Erträgen und Einzahlungen bis zur Erfüllung des Zwecks):

Die nähere Bestimmung, dass Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, berücksichtigt u.a., dass der Gemeinde vielfach Zuwendungen von Dritten, insbesondere für Investitionen zufließen. Da diese Erträge oder Einzahlungen als Haushaltsmittel nur für den vorgesehenen Zweck zu verwenden sind, dürfen darauf beruhende zweckbezogene Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von der Jährlichkeit des Haushaltsplans geleistet werden. Die zeitliche Begrenzung der Verfügbarkeit ist nur insoweit vorgesehen, dass die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben. Werden sie bis zu diesem Zeitpunkt nicht in Anspruch genommen, so endet ihre Verfügbarkeit. Die Fortschreibung der Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen sollte unter Berücksichtigung des Budgetrechts des Rates gleichwohl jährlich im Rahmen der Aufstellung des Haushaltsplans auf ihre Notwendigkeit einer Fortführung hin überprüft werden. Wenn keine zwingenden Gründe für eine Verschiebung der Auszahlungen bestehen, kann ggf. auch eine Neuveranschlagung in Betracht kommen.

4. Zu Absatz 4 (Informationspflicht gegenüber dem Rat bei Ermächtigungsübertragungen):

4.1 Zu Satz 1 (Übersicht über die Ermächtigungsübertragungen):

4.1.1 Allgemeines

Vorgesehene Ermächtigungsübertragungen erfolgen im Jahresabschluss. Sie belasten wirtschaftlich das neue Haushaltsjahr. Bei einer Übertragung führen sie daher zu Erhöhungen der Haushaltspositionen des vom Rat beschlossenen Haushaltsplans, die als Planfortschreibung bezeichnet wird. Die Planfortschreibung wird dabei als

Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen bezeichnet, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen vorgenommen wird. Dazu zählen auch die vorgenommenen Übertragungen, die erhebliche Auswirkungen auf die Haushaltssituation der Gemeinde haben können. Einer dadurch verursachten Ergebnisverbesserung im abgelaufenen Jahr steht dann grundsätzlich eine Ergebnisverschlechterung im neuen Haushaltsjahr gegenüber.

Da der Jahresabschluss aber vom Rat erst im Laufe des neuen Haushaltsjahres festgestellt wird, also in einem Zeitraum, in dem die übertragenen Ermächtigungen üblicherweise bereits in Anspruch genommen werden sollen, darf dies wegen des Budgetrechtes des Rates, nicht ohne dessen Kenntnis erfolgen. Deshalb verpflichtet die Vorschrift die Gemeinde, vor den Inanspruchnahme der Übertragungen den Rat darüber in Kenntnis zu setzen und wegen der Auswirkungen auf den Haushaltsplan des Folgejahres, dies im Jahresabschluss gesondert anzugeben. Dabei muss deutlich werden, welche und in welchem Umfang die Ermächtigungen im Ergebnisplan und im Finanzplan nicht in Anspruch genommenen worden sind sowie, ob diese vollständig oder nur zum Teil in das nächste Haushaltsjahr übertragen werden.

4.1.2 Gestaltung der Übersicht

Die Übersicht über die über das Ende des abgelaufenen Haushaltsjahres hinaus geltenden Ermächtigungen soll möglichst die noch im neuen Haushaltsjahr benötigten Aufwandsermächtigungen und Auszahlungsermächtigungen getrennt nach den im Haushaltsplan enthaltenen Teilplänen aufzeigen. Dies erfordert einerseits deren Nachvollziehbarkeit, andererseits aber auch die damit verbundene Fortschreibung der Planansätze für das neue Haushaltsjahr (vgl. § 38 Abs. 2 GemHVO NRW). Außerdem ist es wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, dem Rat der Gemeinde in der vorzulegenden Übersicht über die Übertragung von im Ergebnisplan und Finanzplan enthaltenen Ermächtigungen auch gleichzeitig über die tatsächliche Inanspruchnahme der Kreditermächtigung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1c) GO NRW) und der Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1d) GO NRW) zu informieren, wenn diese Ermächtigungen nur zum Teil in Anspruch genommen worden sind und im folgenden Haushaltsjahr noch ein Bedarf für eine weitere Inanspruchnahme dieser Ermächtigungen besteht. Dies ist sachlich geboten und vertretbar, weil die benannten Ermächtigungen in zwei aufeinander folgenden Haushaltsjahren, also bis zum Ende des nächsten Haushaltsjahres, gelten (vgl. § 85 Abs. 2 und § 86 Abs. 2 GO NRW). Ebenso ist eine Information über die noch mögliche Inanspruchnahme des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung geboten, soweit noch keine Haushaltssatzung für das neue Haushaltsjahr erlassen wurde (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW).

4.2 Zu Satz 2 (Ermächtigungsübertragungen im Plan-/Ist-Vergleich im Jahresabschluss):

Nach der Vorschrift sind im gemeindlichen Jahresabschluss im Plan-/Ist-Vergleich der Ergebnisrechnung (vgl. § 38 Abs. 2 GemHVO NRW) und der Finanzrechnung (vgl. § 39 GemHVO NRW) die Ermächtigungsübertragungen gesondert anzugeben. Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist nur vollständig, wenn auch in der Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird. So müssen Planabweichungen durch die Gegenüberstellung der im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebenen Positionen mit den tatsächlichen Ist-Werten festgestellt und gesondert ausgewiesen werden (vgl. auch § 22 Abs. 1 GemHVO NRW). Dabei kann auch die Erläuterung der Gründe oder der Anlässe vorgenommener Planabweichungen von Bedeutung sein.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

(1) ¹Die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen dürfen erst dann in Anspruch genommen werden, wenn die Aufgabenerfüllung dies erfordert. ²Die Inanspruchnahme ist zu überwachen. ³Das Gleiche gilt für Verpflichtungsermächtigungen. ⁴Bei Ermächtigungen für Investitionen muss die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. ⁵Dabei darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden.

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

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

(4) ¹Die Gemeinde kann davon absehen, Ansprüche in geringer Höhe geltend zu machen, es sei denn, dass die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen grundsätzlichen Erwägungen geboten ist. ²Mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts kann im Falle der Gegenseitigkeit etwas anderes vereinbart werden.

Erläuterungen zu § 23:

I. Allgemeines

Die Haushaltswirtschaft bildet die Grundlage für die Aufgabe der Gemeinde, ihren Bürgern und Einwohnern die Leistungen zu erbringen und die Einrichtungen zu schaffen, die die örtliche Gemeinschaft zur Sicherung ihres Lebensstandards und zur Wahrung einer weitgehenden Gleichmäßigkeit der Lebensverhältnisse in allen Gebieten erfordert. Die Gemeinde hat darauf Rücksicht zu nehmen, dass die Kosten der Leistungen und der Einrichtungen letztlich von den Bürgern durch Steuern und Abgaben aufgebracht werden. Dies verpflichtet sie ganz besonders zu einer wirtschaftlichen, effizienten und sparsamen Haushaltsführung (vgl. § 75 Abs. 1 S. 2 GO NRW). Diesem Grundsatz folgen alle haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen):

1.1 Zu Satz 1 (Inanspruchnahme von Ermächtigungen wegen der Aufgabenerfüllung):

Für die im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigungen ist die zeitliche Bindung an das Haushaltsjahr sowie die sachliche Bindung an den vorgesehenen Zweck einzuhalten, soweit dafür nicht Ausnahmen zugelassen worden sind. Die wirtschaftliche Haushaltsführung macht es unter Berücksichtigung der Aufgabenerfüllung erforderlich, die Inanspruchnahme der Ermächtigungen so lange zurückzustellen, wie es die Aufgabenerfüllung der Gemeinde erfordert. Daher ist es am Ende eines Haushaltsjahres unzulässig, noch nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen auszuschöpfen, weil die Haushaltsmittel dann als erspart gelten. Die Ermächtigungen dürfen nicht vollständig in Anspruch genommen werden, wenn dafür kein, sich aus der Aufgabenerfüllung heraus ergebender Grund vorliegt.

1.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Überwachung der Inanspruchnahme von Ermächtigungen):

Die Ausführung des gemeindlichen Haushaltsplans durch die Verwaltung und die damit verbundene Inanspruchnahme von Ermächtigungen des Rates machen es notwendig, dass sich die Verwaltung auch unterjährig einen Überblick über den Stand der Haushaltsausführung verschafft. Anders als bisher wurde darauf verzichtet, be-

stimmte geeignete Instrumente dafür festzulegen. Wegen des Erfordernisses der wirtschaftlichen und sparsamen Haushaltswirtschaft muss die Gemeinde bereits aus der eigenen Verantwortung und Entscheidungsfreiheit heraus auch unterjährig Kenntnis über den Stand ihrer Haushaltswirtschaft haben. Gleichwohl wurde nicht auf die Vorgabe „die Inanspruchnahme (von Ermächtigungen) ist zu überwachen“ verzichtet. Es ist aber der Gemeinde überlassen, selbst die örtlich geeigneten Instrumente für eine Verfügbarkeitskontrolle zu bestimmen.

1.2 Zu den Sätzen 4 und 5 (Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen):

Nach der Vorschrift muss bei der Inanspruchnahme von den im Haushaltsplan (Finanzplan) veranschlagten Ermächtigungen für Investitionen die rechtzeitige Bereitstellung der Finanzmittel gesichert sein. Durch die Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen darf die Finanzierung anderer, bereits begonnener Maßnahmen nicht beeinträchtigt werden. Diese Regelungen stehen im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 75 Abs. 6 GO NRW, nach der die Finanzierung von Investitionen sicherzustellen ist. Bei der Prüfung, ob dies vorliegt und eine Investition durchgeführt werden darf, sind auch die Bestimmungen über gemeindliche Investitionen in § 14 GemHVO NRW, über die Gesamtdeckung in § 20 GemHVO NRW und über die Kreditaufnahme in § 86 GO NRW zu beachten. Aber auch weitere gemeindliche Vorschriften können für die Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen betroffen sein, z.B. § 83 GO NRW bei der Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Umsetzung von Investitionen oder § 85 GO NRW beim Eingehen von Verpflichtungen zu Lasten künftiger Haushaltsjahre. Außerdem sind in die Prüfung die möglichen Zuwendungen und Beiträge Dritter einzubeziehen.

2. Zu Absatz 2 (Bekanntgabe von Bewirtschaftungsbestimmungen):

Mit dieser Regelung wird bestimmt, dass die für die Bewirtschaftung festgelegten Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen, soweit sie bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans feststehen, im Haushaltsplan oder in der Haushaltssatzung auszuweisen sind. Damit wird die erforderliche Transparenz über die Ausführung des Haushaltsplans geschaffen und die Beachtung der erlassenen Bewirtschaftungsbestimmungen gesichert. Außerdem erhält der Rat im Rahmen des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen die notwendige Kenntnis der von der Verwaltung vorgeschlagenen Sperrvermerke oder anderer besonderer Bestimmungen. Der Rat kann solche Bestimmungen im Rahmen seines Budgetrechts übernehmen, ändern oder ergänzen. Er kann aber auch eine Initiative ergreifen und aus seiner Sicht weitere oder andere notwendige Vorgaben setzen.

3. Zu Absatz 3 (Überwachung der gemeindlichen Ansprüche und Verpflichtungen):

3.1 Allgemeines

Das Gebot, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen und Verpflichtungen der Gemeinde erst bei Fälligkeit erfüllt werden, folgt der Regelung des § 77 Abs. 2 GO NRW, dass die Gemeinde sich die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Finanzmittel zu verschaffen hat und der Verpflichtung, dass der Haushalt in jedem Jahr ausgeglichen sein muss (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW).

3.2 Überwachung der Einziehung von gemeindlichen Ansprüchen

3.2.1 Allgemeines

Aus der Vorschrift ergibt sich für die Gemeinde die Verpflichtung, ihre privatrechtlichen und öffentlich-rechtlichen Ansprüche festzuhalten und ständig zu überprüfen, ob auch die notwendigen rechtlichen Maßnahmen zur Verwirklichung dieser Ansprüche getroffen sind. Dazu gehört aber auch, eine Überprüfung der Kosten der vorgehaltenen Einrichtungen vorzunehmen, die ganz oder zum Teil durch Gebühren oder Entgelte gedeckt werden und zu prüfen, ob die Entwicklung der Kosten nicht eine Anpassung der Abgabesätze und Entgelte notwendig macht. Zu der allgemeinen und der haushaltsmäßigen Sicherung der gemeindlichen Ansprüche gehört auch die Schaffung der Voraussetzungen vor Ort, damit die der Gemeinde zustehenden Einzahlungen auch von den

Schuldern vorgenommen werden können. Die „Überwachungsaufgabe“ nach dieser Vorschrift steht daher auch im Zusammenhang mit der Vorgabe, dass die Gemeinde eine angemessene Liquiditätsplanung vorzunehmen hat (vgl. § 89 GO NRW). Auch gehört dazu, die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung zu beachten (vgl. § 77 GO NRW). Die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit, die damit erreicht werden soll, kann nur gewährleistet werden, wenn dabei auch der Rahmen zur Kreditaufnahme nach § 86 GO NRW für Kredite für Investitionen und nach § 89 GO NRW für Kredite zur Liquiditätssicherung beachtet wird. Außerdem darf auch nicht unberücksichtigt bleiben, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die Einziehung von Ansprüchen in Form der Stundung hinausschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 26 GemHVO NRW) sowie eine zwangsweise Einziehung vornimmt. Daher ist in § 30 Abs. 1 Satz 3 GemHVO NRW bestimmt worden, dass der Zahlungsabwicklung das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung obliegen.

3.2.2 Das Mahnwesen

Zur ordnungsgemäßen Überwachung der gemeindlichen Ansprüche gehört auch ein geeignetes und effektiv arbeitendes Mahnwesen. Der zwangsweisen Einziehung muss nicht notwendiger Weise eine Mahnung vorausgehen. Sie sollte aber vorgenommen werden, wenn dafür keine Hinderungsgründe bestehen. Die Gemeinde sollte vor der Einleitung von Vollstreckungsmaßnahmen den Zahlungspflichtigen mahnen, um ggf. auf einfachere Art ihre Ansprüche erfüllt zu bekommen. Mit der Mahnung als Zahlungserinnerung der Gemeinde wird dem Zahlungspflichtigen noch einmal individuell die zur Zahlung fälligen Beträge unter Hinweis auf die Fälligkeitstermine benannt und er zur Leistung der Zahlung nochmals aufgefordert. Dies erfordert Kenntnisse unterschiedlicher z.T. persönlicher Daten, so dass die Gemeinde nach § 31 GemHVO NRW verpflichtet wurde, die dafür zuständige zentrale Stelle sowie deren Befugnisse in schriftlicher Form zu bestimmen.

3.2.3 Die zwangsweise Einziehung

Außerdem fällt unter das Gebot dieser Vorschrift, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen auch die Aufgabe der Gemeinde, ggf. zwangsweise eine Einziehung zu veranlassen. Dafür kommen das Verwaltungszwangsverfahren und die gerichtliche Zwangsvollstreckung in Betracht. Im Rahmen der Einziehung kommt es jedoch nicht nur auf das Vorliegen aller Vollstreckungsvoraussetzungen, sondern auch auf die Beurteilung an, ob mit der Durchführung der zwangsweisen Einziehung auch der erhoffte Erfolg eintritt und keine Vollzugsdefizite vor Ort bestehen.

3.2.3.1 Das Verwaltungszwangsverfahren

Seine gesetzliche Grundlage hat das Verwaltungszwangsverfahren im Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Verwaltungsvollstreckungsgesetz NRW - VwVG NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Februar 2003 (GV. NRW. S. 156, ber. 2005 S. 818; SGV. NRW. 2010). Es wird in erster Linie bei öffentlich-rechtlichen Forderungen angewendet. Hierbei gilt grundsätzlich, dass die gemeindlichen Forderungen zügig beizutreiben sind. Für die Erledigung der Vollstreckungsaufgaben hat die Gemeinde eine zentrale Stelle festzulegen (vgl. § 31 Abs. 2 Nr. 1.9 GemHVO NRW), die als Vollstreckungsbehörde nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 VwVG NRW tätig wird. Eine dezentrale Erledigung der Vollstreckungsaufgaben innerhalb der Gemeinde ist wegen der gesetzlichen Regelung „zentrale Stelle“ nicht zulässig, weil dies ggf. im Einzelfall die Effektivität sowie die sonstigen Rahmenbedingungen der Zwangsverfahren beeinträchtigen könnte. Das Verwaltungszwangsverfahren kann nicht nur bei öffentlich-rechtlichen Forderungen zur Anwendung kommen, sondern unter Beachtung der „Verordnung über die Beitreibung privatrechtlicher Geldforderungen im Verwaltungsvollstreckungsverfahren“ vom 10. März 2003 (GV. NRW. S. 170, ber. S. 307; SGV. NRW. 2010) können auch bestimmte privatrechtliche Geldforderungen im Verwaltungszwangsverfahren begetrieben werden. Darüber hinausgehende privatrechtliche Forderungen müssen von der Gemeinde durch Einschaltung der nach der Zivilprozessordnung (ZPO) vorgesehenen Vollstreckungsstellen begetrieben werden.

Im Rahmen der Verwaltungsvollstreckung kann auch das Instrument der Amtshilfe nach den §§ 4 bis 8 VwVG NRW zur Anwendung kommen. Es stellt eine ergänzende Hilfe für die zuständige Vollstreckungsbehörde dar,

die von einer anderen Behörde geleistet wird. Die Amtshilfe dient der Erleichterung, Beschleunigung und Verbilligung des Verfahrens. Die ersuchte Behörde wird dadurch nicht zum Vollstreckungsschuldner (Selbstschuldner, Haftungs- oder Duldungsschuldner) gegenüber der ersuchenden Behörde. Gleichwohl bestehen Finanzbeziehungen bzw. Zahlungsströme zwischen den beiden Behörden, bei denen die ersuchte Behörde jedoch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer der einzuziehenden Finanzmittel anzusehen ist. Vielmehr sind die erhaltenen Zahlungen aus der Amtshilfetätigkeit durch die ersuchte Vollstreckungsbehörde als fremde Finanzmittel nach § 16 GemHVO NRW zu behandeln. Aus diesen erhaltenen Zahlungen sind Ansprüche der ersuchten Vollstreckungsbehörde zu separieren, die dieser wegen ihrer Vollstreckungstätigkeit als Auslagenersatz oder Gebühren zustehen. Aus dem Ersuchen um Amtshilfe durch eine Vollstreckungsbehörde entsteht kein Geschäftsvorfall, der als eigenständiger Sachverhalt durch die beiden beteiligten Vollstreckungsbehörden zu bilanzieren wäre. Die Forderung gegen einen Dritten, die im Rahmen der Amtshilfe durchgesetzt werden soll, bleibt bei der ersuchenden Vollstreckungsbehörde als Forderung bestehen, bis diese, ggf. aus den durch die ersuchte Behörde eingezogenen Finanzmitteln, erfüllt wurde.

3.2.3.2 Die gerichtliche Zwangsvollstreckung

Die gerichtliche Zwangsvollstreckung kommt insbesondere bei privatrechtlichen Geldforderungen in Betracht. Die rechtliche Grundlage bietet dafür die Zivilprozessordnung in der jeweils geltenden Fassung, z.Zt. das achte Buch „Zwangsvollstreckung“ mit den §§ 704 bis 945. Wie bei der Vollstreckung öffentlich-rechtlicher Forderungen gilt auch hier, dass die gemeindlichen Forderungen zügig beizutreiben sind. Nachlässigkeiten können im Einzelfall bei Schuldnern, die mehrere Gläubiger haben, dazu führen, dass andere Gläubiger des Schuldners rascher auf das pfändbare Vermögen zu greifen. Die ZPO enthält aber einige Möglichkeiten bereit, die von den Gemeinden zur Beschleunigung der Vollstreckung genutzt werden können.

3.3 Überwachung der Erfüllung von gemeindlichen Verpflichtungen

Zur Bewirtschaftung der haushaltsmäßigen Ermächtigungen gehört auch das Gebot für die Gemeinde, durch geeignete Maßnahmen sicherzustellen, dass eingegangene Verpflichtungen erst bei ihrer Fälligkeit erfüllt werden. Dieses Gebot steht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit den Haushaltsgrundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und „Sparsamkeit“. Die Inanspruchnahme der haushaltsmäßigen Ermächtigungen ist deshalb grundsätzlich so lange zurückzustellen, wie die konkrete Aufgabenerfüllung die Verfügung darüber erfordert. Ergibt sich aus der gemeindlichen Aufgabenerfüllung noch kein zwingender Grund für eine Inanspruchnahme der im gemeindlichen Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen, muss die Gemeinde auf die Erbringung von Leistungen an Dritte verzichten.

4. Zu Absatz 4 (Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen):

Die Regelung erlaubt es der Gemeinde, auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dies aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist. Auch Abrundungen von den Zahlungsbeträgen werden hiermit erfasst. Die Regelung durchbricht nicht die Grundsätze wirtschaftlicher und sparsamer Haushaltsführung. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis die Verfolgung und Durchsetzung eines Zahlungsanspruches die Höhe des Anspruchs übersteigen können. Anders als bei der bisherigen Vorschrift wird auf die Vorgabe eines starren Mindestbetrages verzichtet. Dies stärkt die Eigenverantwortung der Gemeinde. Es erlaubt ihr, die Verfolgung ihrer Ansprüche konsequenter als bisher nach dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auszurichten. Allerdings ist dabei zu beachten, dass es für die meisten öffentlich-rechtlichen Forderungen vorrangige bundes- oder landesrechtliche Vorschriften gibt, die von der Gemeinde anzuwenden sind, z.B. die Abgabenordnung. Die Regelung in diesem Absatz stellt eine Sondervorschrift gegenüber den Regelungen über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen in § 26 Abs. 3 GemHVO NRW dar. Daher müssen beim Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe einerseits die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen nicht erfüllt sein, andererseits darf die Gemeinde auch nicht auf der Grundlage der Vorschrift des § 23 Abs. 4 GemHVO NRW auf höhere Ansprüche verzichten.



§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

(1) ¹Wenn die Entwicklung der Erträge oder Aufwendungen oder die Erhaltung der Liquidität es erfordert, kann die Kämmerin oder der Kämmerer, wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und Verpflichtungsermächtigungen sperren. ²§ 81 Abs. 4 der Gemeindeordnung bleibt unberührt.

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

Erläuterungen zu § 24:

I. Allgemeines

In der Gemeinde haben der Kämmerer sowie der Bürgermeister die Verantwortung für die Ausführung der vom Rat beschlossenen Haushaltswirtschaft. Sie haben damit auch eine Überwachungspflicht unter Einbeziehung der weiteren in diesem Sinne geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften. Diese Verantwortlichkeiten erfordern grundsätzlich die Einrichtung eines Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens. Nur regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, ermöglichen es den Verantwortlichen, von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung anzupassen. Da es gilt, eine gesicherte Entscheidungsgrundlage für Steuerungsmaßnahmen zu erhalten, muss jede Gemeinde prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, risikobehaftete Entwicklungen frühzeitig zu erkennen, ist auch für die Gemeinde hilfreich, denn für sie gilt, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW). Damit wird insgesamt eine Grundlage ermöglicht, auf der auch eine Entscheidung über die Verhängung einer Haushaltssperre erleichtert wird. Die Gemeinde soll die Form und den Umfang einer haushaltswirtschaftlichen Sperre in eigener Verantwortung an den örtlichen Gegebenheiten auszurichten.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Haushaltswirtschaftliche Sperre):

1.1 Inhalt der haushaltswirtschaftlichen Sperre

Die haushaltswirtschaftliche Sperre soll besonderen Situationen Rechnung tragen. Sie kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Die Erforderlichkeit dieser Sperre ist auch unter dem Gesichtspunkt des Haushaltsausgleichs zu betrachten. Sie wird vor allem dann in Frage kommen, wenn sich im Laufe des Haushaltsjahres zeigt, dass im Jahresabschluss ein Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bzw. ein negativer Saldo in der Finanzrechnung zu erwarten sind.

Die haushaltswirtschaftliche Sperre ist zudem nicht nur für den Ausgleich des laufenden Haushalts, sondern auch für den Ausgleich künftiger Haushaltsjahre wichtig. Dies zeigt sich in der gesetzlichen Ermächtigung, auch Verpflichtungsermächtigungen sperren zu können, d.h. das Eingehen von Verpflichtungen, die zu künftigen finanziellen Leistungen der Gemeinde führen, zunächst zu unterbinden. Wird eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen, verändert diese nicht die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und die übertragenen Ermächtigungen. Die Haushaltsansätze bzw. die fortgeschriebenen Haushaltsansätze bleiben weiterhin als Planwerte bestehen. Je nach Umfang der Haushaltssperre darf jedoch über die durch die Haushaltsansätze ausgewiesenen Ermächtigungen ganz oder teilweise nicht mehr verfügt werden.

Die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre erfordert einen Nachweis darüber, dass sie berechtigt bzw. erforderlich ist. Für den Kämmerer oder den Bürgermeister besteht deshalb die Verpflichtung, die eingetretenen Entwicklung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, die den Anlass für den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre gibt, in ausreichendem Maße zu dokumentieren. Dabei sollte nicht nur dargelegt werden, dass es einer Sperre (ganz oder teilweise) der vom Rat beschlossenen Ermächtigungen bedarf, sondern auch deren Umfang und mögliche Auswirkungen in sachlicher und zeitlicher Hinsicht. Bei einer geltenden Haushaltsatzung gilt eine haushaltswirtschaftliche Sperre längstens bis zum Ablauf des betreffenden Haushaltsjahres. Die Entscheidung über die Verhängung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre liegt dabei im Ermessen des dazu berechtigten Kämmerers oder des Bürgermeisters.

1.2 Berechtigung für den Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre

Das Recht, eine solche haushaltswirtschaftliche Sperre auszusprechen, ist gesetzlich der Kämmerin oder dem Kämmerer, die oder der für das Finanzwesen der Gemeinde zuständig ist, zugeordnet, jedoch mit der ergänzenden gesetzlichen Festlegung „wenn eine solche oder ein solcher nicht bestellt ist, die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister“. Dadurch wird das Recht zur Sperrung der Inanspruchnahme der im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen als eine organgleiche Handlung bewertet. Diese Entscheidungsbefugnis darf daher nur von einem Kämmerer ausgeübt werden, der bestellt worden ist. Dies ist immer bei einem Beigeordneten, der zum Kämmerer bestellt ist, der Fall.

Nach § 71 Abs. 4 GO NRW besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, hat dieser, bedingt durch die in den Vorschriften des § 83 GO NRW und des § 24 GemHVO NRW enthaltene Regelung „soweit er nicht bestellt ist“, nicht die darin ausgewiesenen Rechte. Diese stehen nur einem bestellten Kämmerer zu. Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister die o.a. organgleichen Rechte ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben.

Der Kämmerer oder der Bürgermeister können die von ihnen verhängte haushaltswirtschaftliche Sperre selbst wieder aufheben. Dies ergibt sich aus der rechtlichen Ermächtigung für diese Personen, eine haushaltswirtschaftliche Sperre verhängen zu dürfen. Einer haushaltswirtschaftlichen Sperre, die der Rat nach § 81 Abs. 4 GO NRW verhängt hat, kann nur durch einen Ratsbeschluss wieder aufgehoben werden. Zu weiteren Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

2. Zu Absatz 2 (Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat):

Nach § 62 Abs. 4 GO NRW hat der Bürgermeister den Rat über alle wichtigen Angelegenheiten der Gemeinde zu unterrichten. Dazu gehören auch anlassbezogene Unterrichtungspflichten. Für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden drei im Einzelnen abgegrenzte Fälle der Pflicht zur Unterrichtung des Rates benannt. Der Rat ist unverzüglich zu unterrichten, wenn nach Absatz 1 Satz 1 dieser Vorschrift eine haushaltswirtschaftliche Sperre ausgesprochen worden ist. Diese Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat besteht auch dann, wenn sich im Haushaltsjahr abzeichnet, dass der Haushaltsausgleich gefährdet ist oder dass sich die Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme nach § 4 Abs. 4 GemHVO NRW nicht nur geringfügig erhöhen werden.

2.1 Unterrichtung über die haushaltswirtschaftliche Sperre

Um dem Rat der Gemeinde die Möglichkeit zu geben, eine vom Kämmerer bzw. Bürgermeister ausgesprochene Sperre aufzuheben, muss er von der Verwaltung unverzüglich über die haushaltswirtschaftliche Sperre unterrichtet werden. In diesen Fällen dient die Unterrichtungspflicht nicht nur der Information des Rates, sondern sichert

ihm zugleich auch die Möglichkeit, von seinem Recht zur Aufhebung einer haushaltswirtschaftlichen Sperre Gebrauch zu machen.

2.2 Unterrichtung bei einer Gefährdung des Haushaltsausgleichs

Die unverzügliche Unterrichtung soll dem Rat die Möglichkeit geben, Maßnahmen zur Vermeidung eines drohenden Jahresfehlbetrages zu treffen. Auch wenn ein unausgeglichener Haushalt verabschiedet worden ist, findet diese Vorschrift über die Pflicht zur Unterrichtung des Rates Anwendung. In diesen Fällen ist die Voraussetzung „Gefährdung des Haushaltsausgleichs“ dahingehend zu verstehen, dass auf Grund der Entwicklung der Haushaltswirtschaft zu befürchten ist, der Jahresfehlbetrag in der Ergebnisrechnung größer sein wird als der im Ergebnisplan veranschlagte Fehlbedarf.

2.3 Unterrichtung bei einer wesentlichen maßnahmebezogenen Erhöhung der Investitionsauszahlungen

Die Ursache für wesentliche maßnahmebezogene Erhöhungen der Investitionsauszahlungen ist für das Eintreten der Unterrichtungspflicht gegenüber dem Rat ohne Bedeutung. Die Vorschrift erfasst daher Fälle, in denen Investitionsauszahlungen aus allgemeinen Preissteigerungen heraus resultieren, aber auch Fälle, in denen durch nachträglich aufgetretene Notwendigkeiten oder fehlerhafte Vorausplanungen Kostensteigerungen für die Gesamtmaßnahme eingetreten sind. Der Rat sollte in diesen Fällen bereits bei den ersten Anzeichen von haushaltswirtschaftlichen Schwierigkeiten unterrichtet werden. Er muss nicht nur frühzeitig darüber informiert werden, sondern auch die Möglichkeit erhalten, Gegenmaßnahmen zu treffen.

2.4 Sonstige Unterrichtungspflichten

Darüber hinaus besteht auch für andere Fälle im Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Unterrichtungspflicht, wenn eine wichtige Angelegenheit der Gemeinde im Sinne der o.a. Vorschrift oder eine wichtige Angelegenheit aus örtlichen Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen betroffen ist. Auch wenn die Vorschrift keine zu subsumierenden Sachverhalte aufzeigt und auch keine Regelung enthält, durch wen die Unterrichtung des Rates in solchen Fällen vorzunehmen ist, kann nach Sinn und Zweck der Vorschrift nur der Bürgermeister als verantwortlicher Leiter der gemeindlichen Verwaltung dafür in Betracht kommen. Er sollte auch darüber entscheiden und in Zusammenarbeit mit dem Rat der Gemeinde festlegen, in welchen sonstigen Fällen es einer Unterrichtung des Rates bedarf.

Für eine unterjährige Unterrichtung des Rates bieten sich insbesondere Anlässe an, die Auswirkungen auf die Steuerung der Gemeinde nach sich ziehen und unter Steuerungsgesichtspunkten bzw. Steuerungserfordernissen einer Beteiligung des Rates bedürfen. Ob dabei im Einzelfall eine übliche Information ausreichend ist oder es ggf. aus haushaltswirtschaftlicher Sicht einer gesonderten Beschlussfassung des Rates der Gemeinde bedarf, ohne dass die sonstigen Voraussetzungen für Beschlüsse im Sinne des gemeindlichen Haushaltsrechts vorliegen, muss örtlich abgewogen werden. So könnte z.B. die Bildung und Bewirtschaftung von Budgets im gemeindlichen Haushalt (vgl. § 21 GemHVO NRW) zum Anlass genommen werden, mehrmals jährlich (d.h. mindestens zweimal) über die vorgesehene Unterrichtungspflicht nach § 24 Abs. 2 GemHVO NRW hinaus, den Rat über die Erreichung der gesetzten Finanz- und Leistungsziele zu unterrichten.

EEEEEEEEEEEE

§ 25
Vergabe von Aufträgen

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

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

Erläuterungen zu § 25:

I. Allgemeines

1. Ausschreibungspflicht

Diese Vorschrift beinhaltet die Ausschreibungspflicht eines öffentlichen Auftrages vor dessen Vergabe, sofern nicht Ausnahmetatbestände vorliegen. Sie erfasst sämtliche Vergaben von Aufträgen, also alle Lieferungen und Leistungen, die unterhalb der Schwellenwerte (ohne Umsatzsteuer) der Europäischen Union liegen. Diese ergeben sich aus § 100 Abs. 1 GWB i.V.m. § 2 der Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge (VgV) in der jeweils im Bundesgesetzblatt (BGBl) veröffentlichten aktuellen Form. Mit diesen Vorschriften werden Richtlinien des Europäischen Parlamentes und des Rates in deutsches Recht umgesetzt. Zum Stichtag 01.11.2006 gelten daher z.B. folgende Schwellenwerte:

- Für Liefer- und Dienstleistungsaufträge im Sektorenbereich (Trinkwasser- oder Energieversorgung, Verkehrsbereich): 422.000 €,
- für alle anderen Liefer- und Dienstleistungsaufträge: 211.000 € sowie
- für Bauaufträge: 5.278.000 €.

Die genannten neuen Schwellenwerte wurden durch die „Dritte Verordnung zur Änderung der Vergabeverordnung“ vom 23.10.2006 (BGBl. I S. 2334) eingeführt. An der umfassenden Geltung dieser Vorschrift ändert es jedoch nichts, wenn bestimmte Arten von Aufträgen wegen ihrer Eigenart unter die Ausnahmemöglichkeiten fallen und deshalb stets freihändig vergeben werden dürfen.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur öffentlichen Ausschreibung von Vergaben soll sicherstellen, dass die Angebote der in Frage kommenden Unternehmen im Leistungswettbewerb mit den Mitunternehmen zustande kommen, so dass die Gemeinde in die Lage versetzt wird, unter Ausnutzung aller Chancen am Markt das für sie wirtschaftlich günstigste Angebot zu erzielen. Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine inhaltliche Änderung der Vorschriften über die Vergabe von Aufträgen erfordert. Es war wegen der unmittelbaren Wirkung von Vorschriften der Europäischen Union auf das Vergabewesen der Gemeinden aber eine Klarstellung erforderlich, dass diese Vorschrift sich nur auf das gemeindliche Handeln bzw. den Auftragsrahmen beziehen kann, das unterhalb der von der Europäischen Union festgesetzten Schwellenwerte liegt.

2. Aufgabenübertragung und Vergabe

Als Vergabe von Aufträgen im Sinne dieser Vorschrift werden allgemein nicht die Übertragung von Aufgaben an eine benachbarte Gemeinde oder zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis nach § 3 Abs. 5 GO NRW betrachtet. Dies gilt entsprechend auch für eine Aufgabenübertragung nach § 4 Abs. 5 GO NRW an eine benachbarte Gemeinde oder zwischen einer kreisfreien Stadt und einem benachbarten Kreis. Ebenfalls unterliegt die Bildung eines Zweckverbandes nach dem Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.1979 (GV. NRW. S. 621; SGV. NRW. 202) sowie die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband nicht den vergaberechtlichen Bestimmungen.

3. Vermögensveräußerung und Vergabe

Auch bei der Veräußerung eines Grundstückes kann eine öffentliche Ausschreibung, ggf. europaweit, erforderlich werden. Ein solcher Fall kann vorliegen, wenn aus der Bauplanung der Gemeinde heraus eine Grundstücksveräußerung mit einem Bauauftrag für den Erwerber verbunden wird, dafür Terminvorgaben für die Fertigstellung des Objektes gemacht werden und das Projekt eine bestimmte Wertgrenze überschreitet. Für eine europaweite Ausschreibung liegt der Schwellenwert zum 01.11.2006 bei einem Betrag i.H.v. ca. 5.3 Mio. Euro.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung):

1.1 Inhalt der öffentlichen Ausschreibung

Bei einer öffentlichen Ausschreibung wird eine unbeschränkte Zahl von Unternehmen zur Einreichung von Angeboten öffentlich aufgefordert. Dabei ist eine Reihe von Grundsätzen zu beachten, die sowohl die Chancengleichheit für die Unternehmen sichern als auch das Interesse der Gemeinde an einem realen Ergebnis der Ausschreibung gewährleisten soll. Hierzu gehört eine eindeutige und erschöpfende Beschreibung der geforderten unternehmerischen Leistung, z.B. in Form eines Leistungsverzeichnisses. Soweit besondere Leistungen verlangt werden, die nach technischen Vorschriften oder der Verkehrsübung nicht unmittelbar zu den geforderten Leistungen gehören, sind diese im Einzelnen darzulegen. Auch alle sonstigen, die Preisermittlung beeinflussenden Umstände sind von der Gemeinde festzulegen. Die öffentliche Ausschreibung ist von der Gemeinde bekannt zu machen, z.B. in Tageszeitungen und anderen Veröffentlichungsblättern. Bei der Zuschlagserteilung sollen nur solche Angebote in Betracht gezogen werden, bei denen in der Person des Bieters die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen gewährleistet ist, dieser die erforderliche Sachkenntnis und Leistungsfähigkeit besitzt. Den Zuschlag soll das Angebot erhalten, welches unter Berücksichtigung aller Gesichtspunkte, z.B. Preis, Ausführungsqualität, Ausführungsfrist, Betriebs- und sonstige Folgekosten u.a. als das für die Gemeinde wirtschaftlichste erscheint

1.2 Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung

Wenn die Natur des Geschäfts oder besondere Umstände es rechtfertigen, kann von einer öffentlichen Ausschreibung abgesehen werden. In diesen Fällen ist entweder eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vorzunehmen. Liegen die Voraussetzungen für ein Absehen von einer öffentlichen Ausschreibung vor, kann die Gemeinde nicht frei entscheiden, ob sie eine beschränkte Ausschreibung oder eine freihändige Vergabe vornimmt. Aus dem Sinn dieser Vorschrift ergibt sich sachgerecht, dass die Gemeinde zunächst prüfen muss, ob eine beschränkte Ausschreibung unzweckmäßig ist, bevor sie die freihändige Vergabe wählt.

1.3 Beschränkte Ausschreibung

Bei der beschränkten Ausschreibung wird unter Zugrundlegung derselben Grundsätze wie bei einer öffentlichen Ausschreibung jedoch nur eine beschränkte Zahl von Unternehmen zur Abgabe eines Angebotes aufgefordert, weil z.B. die öffentliche Ausschreibung unverhältnismäßigen Aufwand verursachen würde, der zu dem Wert der Leistung im Missverhältnis steht, eine öffentliche Ausschreibung zu keinem annehmbaren Ergebnis geführt hat oder aus anderen Gründen unzweckmäßig wäre. Dabei sind i.d.R. die Grundsätze der öffentlichen Ausschreibung zu beachten.

1.4 Freihändige Vergabe

Die freihändige Vergabe bedeutet, dass die Gemeinde einen Auftrag ohne vorheriges förmliches Verfahren, sondern nach freiem Ermessen an ein bestimmtes Unternehmen erteilen darf. Bei freihändigen Vergaben soll

möglichst nicht stets dasselbe Unternehmen beauftragt, sondern unter den in Frage kommenden Unternehmen gewechselt werden. Sie ist vertretbar, wenn z.B. aus besonderen Gründen für die Leistung nur ein bestimmter Unternehmer in Betracht kommt, wenn die Leistung nach Art und Umfang vor der Vergabe nicht eindeutig und erschöpfend festgelegt werden kann oder nach Aufhebung einer öffentlichen oder beschränkten Ausschreibung eine erneute Ausschreibung kein annehmbares Ergebnis verspricht.

2. Zu Absatz 2 (Beachtung der Vergabebestimmungen):

2.1 Anwendung der Vergabegrundsätze

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, diejenigen Vergabegrundsätze anzuwenden, die das Innenministerium bekannt gibt. Mit einer solchen Bekanntgabe wird den Gemeinden verdeutlicht, was sie bei einer Auftragsvergabe unterhalb der Schwellenwerte der Europäischen Union zu beachten haben. Damit wird zudem der Ablauf im gemeindlichen Bereich gegenüber den Regelungen im staatlichen Bereich abgegrenzt. Die Pflicht zur Anwendung der Vergabegrundsätze umfasst zugleich das Recht der Gemeinden, die im Rahmen der Grundsätze möglichen Entscheidungen, insbesondere auch über die Wahrnehmung von Ausnahmemöglichkeiten, im eigenen Ermessen und eigener Verantwortung zu treffen.

Die Vergabegrundsätze schaffen interne (haushaltsrechtliche) Verpflichtungen der Gemeinden. Sie regeln aber nicht die Rechtsverhältnisse zu Dritten im Rahmen der Vergabe von Aufträgen. Mit ihnen wird für den kommunalen Bereich z.B.

- der Begriff „Öffentliche Auftraggeber“ abgegrenzt,
- der Anwendungsbereich außerhalb der Kernverwaltung geklärt,
- allgemeine Vergabeprinzipien erläutert,
- die Vergabe von Bauleistungen, von Liefer- und Dienstleistungsaufträgen und von freiberuflichen Leistungen erläutert,
- eine typisierende Betrachtungsweise zur vereinfachten Auswahl der Vergabeart vorgenommen,
- eine der Vergabe vorhergehende elektronische Auktion als zulässig erklärt sowie
- auf die Regelungen zur Korruptionsverhütung hingewiesen.

Diese Vergabegrundsätze sollen den Spielraum für die kommunale Selbstverwaltung bei der Vergabe von Aufträgen ausgestalten helfen und einen möglichst flexiblen, aber einheitlichen Handlungsrahmens für die Vergabe von öffentlichen Aufträgen ermöglichen.

2.2 EU-Anforderungen für die Vergabe

2.1 Allgemeines

Im Rahmen seiner Tätigkeit hat der Europäische Gerichtshof mehrere allgemeine Grundanforderungen für Vergaben der öffentlichen Hand aus dem EG-Vertrag heraus entwickelt. Dazu gehört u.a. die Schaffung einer notwendigen Transparenzpflicht, ein angemessener Umfang an Öffentlichkeit und ein unparteiisches Vergabeverfahren sowie eine Nachprüfungsberechtigung der EU. Dies hat zur Folge, dass vor der Vergabe Unternehmen in anderen Mitgliedsstaaten Zugang zu angemessenen Informationen über einen öffentlichen Auftrag haben müssen, so dass sie ggf. ihr Interesse daran bekunden können. Die abgeleiteten Anforderungen gelten zudem auch für die Auftragsvergaben der Gemeinden unterhalb der von der EU festgesetzten Schwellenwerte, wenn diese Aufträge in einem hinreichenden Zusammenhang mit dem Funktionieren des Binnenmarkts stehen (vgl. „Mitteilung über Vergaben öffentlicher Aufträge, für die die Vorschriften der Richtlinien für öffentliche Aufträge nicht oder nicht vollständig gelten“ vom 23.06.2006).

2.2. Prüfungspflicht des Auftragsgebers

Die Prüfung, ob ein Auftrag eine Binnenmarktrelevanz hat, obliegt dem einzelnen Auftraggeber. Kommt dieser zur Feststellung, dass ein solcher Sachverhalt gegeben ist, muss er seine Auftragsvergabe unter Einhaltung der

aus dem EU-Gemeinschaftsrecht abgeleiteten Anforderungen vornehmen. Die EU prüft bei Kenntnis einer möglichen Verletzung der Anforderungen, ob eine Binnenmarktrelevanz gegeben ist und leitet ggf. ein Vertragsverletzungsverfahren ein.

3. Sonstige Hinweise

3.1 Mitwirkungsverbot

Im Rahmen von Vergabeentscheidungen kann es zu einem Mitwirkungsverbot voreingenommener Personen kommen, denn es gilt sicherzustellen, dass für die Gemeinde als Auftraggeber nur Personen tätig werden, die in ihren Interessen weder mit einem Bieter noch einem Beauftragten des Bieters verknüpft sind, z.B. wenn sie selbst Bieter oder Bewerber sind, diese beraten. Die Gemeinde hat deshalb dafür zu sorgen, dass voreingenommene Personen nicht auf für das Vergabeverfahren relevante Entscheidungen einwirken. Dies bezieht sich auf alle Tätigkeiten in mündlicher oder schriftlicher Form oder sonstige Handlungen, die zur Meinungsbildung über die zutreffende Sachentscheidung oder das Verfahren beitragen sollen. Auch ein Angehörigenstatus führt zur Voreingenommenheit. Das Neutralitätsgebot verlangt von der Gemeinde, Dritten eine Einflussnahme auf ein Vergabeverfahren zu verwehren, soweit sie ein unmittelbares oder mittelbares Interesse an der Vergabeentscheidung haben könnten.

3.2 Sonstige Aspekte

Eine Vielzahl von Aspekten, die im Vergabeverfahren der Gemeinden zu beachten sind, können hier nicht angesprochen werden, sei es die Vergabe an selbstständige gemeindliche Organisationseinheiten, der Ablauf des Vergabeverfahrens mit Prüfung und Wertung der Angebote sowie der Zuschlagserteilung, die Berücksichtigung vergabefremder Erwägungen u.a. Dazu gehören auch Aspekte des Vergaberechtsschutzes in Form von Nachprüfungsverfahren. Diese Themen bedürfen vertiefender Informationen, die u.a. durch die einschlägigen vergaberechtlichen Bestimmungen, die Verdingungsordnungen sowie durch die vergaberechtliche Literatur gegeben werden.

Hinweis: Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf den Runderlass über Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 22.03.2006 (SMBI. NRW. 6300), die haushaltsrechtliche sowie auf die vergaberechtliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 26

Stundung, Niederschlagung und Erlass

(1) ¹Ansprüche dürfen ganz oder teilweise gestundet werden, wenn ihre Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. ²Gestundete Beträge sind in der Regel angemessen zu verzinsen.

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

(3) ¹Ansprüche dürfen ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. ²Das Gleiche gilt für die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen.

Erläuterungen zu § 26:

I. Allgemeines

Die Veränderung von bestehenden Ansprüchen der Gemeinde wird im neuen Rechnungswesen in Form von Einzelwertberichtigungen, ggf. auch als Pauschalwertberichtigungen umgesetzt. Dabei beruht die Einzelwertberichtigung auf einer individuellen Risikoprüfung jeder einzelnen Forderung. Bei Pauschalwertberichtigungen, die z.B. bei gleichartigen Forderungen gegenüber einer Vielzahl von Adressaten erfolgen können, wird i.d.R. ein prozentualer Ansatz in Relation zum betroffenen Forderungsvolumen der Wertberichtigung zu Grunde gelegt. Bestehen für Forderungen der Gemeinde Sicherheiten, z.B. in Form von Bürgschaften oder Gewährleistungen, sind diese bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer Forderung zu berücksichtigen. Wie bisher sind Stundungen, Niederschlagungen und Erlasse von Ansprüchen erforderliche Maßnahmen der Ausführung des jährlichen Haushaltsplans, die in die Zuständigkeit der gemeindlichen Verwaltung fallen. Die im NKF jedoch bestehende erheblich höhere Bedeutung der Forderungen der Gemeinde sollte mindestens im Zusammenhang mit der Stundung, Niederschlagung und dem Erlass von Ansprüchen der Gemeinde dazu führen, ein Forderungsmanagement aufzubauen, um eine zweckgerichtete Handhabung der Forderungen zu gewährleisten. Ob und welche Umsetzungsmaßnahmen sich daraus für die Gemeinde ergeben oder erforderlich werden, muss die Gemeinde in eigener Verantwortung bestimmen. Sie muss dabei beachten, dass sie nach § 89 GO NRW zu einer angemessenen Liquiditätsplanung verpflichtet ist und die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW zu beachten hat.

Die Vorschriften über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen sind aber auch unter dem Aspekt des § 23 Abs. 3 GemHVO NRW zu sehen, wonach sicherzustellen ist, dass Ansprüche der Gemeinde vollständig erfasst, rechtzeitig geltend gemacht und eingezogen werden. Sie stehen z.B. auch mit § 31 Abs. 3 GemHVO NRW in Verbindung. Nach dieser Vorschrift können Beschäftigte, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, mit der Stundung, Niederschlagung und Erlass von gemeindlichen Ansprüchen beauftragt werden können. Es wird - wie bisher - den Gemeinden empfohlen, nähere Einzelheiten über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde örtlich zu regeln. Dabei ist zu beachten, dass die in anderen Gesetzen oder Rechtsverordnungen getroffenen Regelungen über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde unberührt bleiben. Dies gilt insbesondere für die öffentlichen Abgaben. Die Erteilung der Befugnis, eine Stundung, eine Niederschlagung und einen Erlass von Ansprüchen zu gewähren, soll daher vom Bürgermeister im Rahmen seiner Organisationsgewalt geregelt werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Stundung von gemeindlichen Ansprüchen):

Bei der Stundung von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen oder das Aufteilen in mehrere Fälligkeitstermine. Eine solche Maßnahme ist vom Schuldner der Gemeinde zu beantragen, wenn für ihn die Einziehung eines Anspruchs der Gemeinde eine erhebliche Härte bedeuten würde.

Obwohl bei einer Stundung vielfach der Ertrag nicht mehr im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens liquiditätsmäßig zu realisieren ist, bleibt es bei der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung zum Haushaltsjahr, nur der Eingang der Zahlungen verändert sich. Die Gewährung einer Stundung lässt daher die bestehende Forderung unverändert. Es sind in diesem Fall nur die Fälligkeitstermine anzupassen, denn es wird weiterhin von einer vollständigen Erfüllung der Ansprüche der Gemeinde ausgegangen. Erst wenn sich herausstellt, dass auch die Stundung nicht dazu führt, den Anspruch der Gemeinde durchzusetzen, sind über den Weg der Niederschlagung oder des Erlasses die notwendigen Schritte einzuleiten, die dann auch die Finanzbuchhaltung berühren.

2. Zu Absatz 2 (Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen):

2.1 Inhalt und Zweck der Niederschlagung

Die Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen stellt die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs dar. Durch diese interne Maßnahme der Gemeinde wird die Fälligkeit des Anspruchs hinausgeschoben, ohne dass es einer Beteiligung des Schuldners bedarf. Auch wenn es in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gebräuchlich ist, mit einer befristeten oder einer unbefristeten Niederschlagung zu arbeiten, bedeuten beide Sachverhalte, dass von der Gemeinde immer eine Frist für eine Überprüfung der Niederschlagung bestimmt werden sollte, damit ggf. die Einziehung einer niedergeschlagenen Forderung erneut versucht wird, wenn nicht von außerhalb der Gemeinde dazu ein Anlass gegeben wird. Diese Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs wird dadurch jedoch nicht zur Stundung.

2.2 Bewertung der gemeindlichen Forderungen und Niederschlagung

Durch die Bewertung der noch bestehenden Forderungen der Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses geht der haushaltsrechtlichen Niederschlagung vielfach das Erfordernis einer Wertberichtigung im Rahmen der Bilanzierung der gemeindlichen Ansprüche voraus. Bei einer solchen Wertberichtigung darf der Ertrag der Gemeinde, der dem Jahr des wirtschaftlichen Entstehens zugerechnet worden ist, nicht „abgesetzt“ werden. Vielmehr wird die betreffende Forderung dadurch verändert, dass der Umfang der Wertberichtigung passivisch auf gesonderten Konten (vgl. Kontengruppe 21) zu erfassen, aber nicht als Ansatz in der Bilanz zu passivieren ist. In diesen Fällen bleibt der Bilanzansatz der Forderungen unverändert bestehen. Das Wertberichtigungskonto stellt im Jahresabschluss ein Korrektiv zu den auf der Aktivseite der Bilanz angesetzten gemeindlichen Forderungen dar und macht die Korrekturen transparent. Der Grundsatz der Vollständigkeit und das Bruttoprinzip gebieten es, die Wertberichtigung von Forderungen in dieser Art und Weise zu bilanzieren. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die gemeindlichen Forderungen im Wege einer Einzelwertberichtigung oder einer Pauschalwertberichtigung verändert werden. Wenn aus Anlass einer haushaltsrechtlichen Niederschlagung ein Anspruch oder eine Forderung der Gemeinde zu berichtigen ist, darf keine ertragsmäßige Absetzung erfolgen. Wegen der haushaltsrechtlichen Niederschlagung bzw. Wertberichtigung ist vielmehr die noch bestehende Forderung außerplanmäßig abzuschreiben. Sie wird dann nicht mehr in der Debitorenbuchhaltung geführt. Zu beachten ist dabei, dass beim Wiederaufleben einer gemeindlichen Forderung bzw. der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs der Gemeinde eine „Gegenbuchung“ vorzunehmen ist, die jedoch ertragsneutral behandelt werden muss.

2.3 Überwachung der Niederschlagungen

Aus der Vorläufigkeit der Niederschlagungen folgt, dass von der Gemeinde eine Kontrolle über die Fälle bzw. Maßnahmen der Niederschlagung und entsprechender Wertberichtigungen zu führen ist, z.B. durch eine Niederschlagungsliste. Ein solcher Nachweis erleichtert eine erneute Einziehung der von der Gemeinde befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen, wenn dafür ein Anlass besteht. Grundsätzlich ist die Einziehung niedergeschlagener Forderungen erneut zu versuchen, wenn sich Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Einziehung Erfolg haben könnte. Nach einer oder mehreren erfolglosen Einziehungsversuchen kann über die weitere Behandlung der Niederschlagung auch endgültig entschieden werden. Dies kann ggf. auch dazu führen, dass die Gemeinde endgültig auf ihren Anspruch verzichtet (Erlass der Forderung).

3. Zu Absatz 3 (Erlass von gemeindlichen Ansprüchen):

3.1 Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen

Die Vorschrift sieht vor, dass Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten ganz oder zum Teil erlassen werden dürfen, wenn ihre Einziehung nach Lage des einzelnen Falles für den Schuldner eine besondere Härte bedeuten würde. Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um den endgültigen und unwiderruflichen Verzicht dieses Anspruches durch die Gemeinde. Für den Erlass eines Anspruches müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein, z.B. muss eine Unbilligkeit in der Person des Schuldners oder in der Sache selbst begründet sein, also eine persönliche oder sachliche Unbilligkeit gegeben sein. Auch muss bei persönlicher Unbilligkeit eine Erlassbedürftigkeit, z.B. Existenzgefährdung, sowie eine Erlasswürdigkeit, z.B. kein Selbstverschulden der mangelnden Leistungsfähigkeit. Der Erlass einer Forderung kommt i.d.R. dann in Betracht, wenn es der Schuldner nach seinen wirtschaftlichen und sonstigen persönlichen Verhältnissen nicht möglich ist, die geschuldete Zahlung zu leisten. Für den Erlass einer Forderung sollte i.d.R. der Schuldner einen Antrag stellen.

3.2 Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen

Durch eine Erklärung der Gemeinde, dass sie auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche gegenüber einem Dritten als Schuldner wegen der Uneinbringlichkeit verzichtet (Erlass der Ansprüche) erlöschen die gemeindlichen Ansprüche gegenüber den betroffenen Dritten im dabei von der Gemeinde festgelegten Umfang. Die haushaltsmäßige Wirkung besteht darin, dass Zahlungen aus der erlassenen Forderung nicht mehr bei der Gemeinde eingehen werden und daher ggf. die Finanz- und Liquiditätsplanung (vgl. § 3 i.V.m. § 30 GemHVO NRW) anzupassen ist. Auch ist dieser Verzicht auf gemeindliche Ansprüche bilanziell umzusetzen, so dass die betroffenen bilanzierten Forderungen vollständig als Vermögenswert abzuschreiben und auszubuchen sind. Das Gleiche gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf die Rückzahlung oder Anrechnung der von ihr geleisteten Beträge, z.B. bei Voraus- oder Abschlagszahlungen, durch Dritte verzichtet. Hier muss wie bei der Niederschlagung eine Wertberichtigung bzw. Abschreibung der gemeindlichen Ansprüche vorgenommen werden.

3.2 Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe

In diesem Zusammenhang ist auch die Regelung in § 23 Abs. 4 GemHVO NRW zu beachten, die der Gemeinde erlaubt, auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dies aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist. Die Regelung stellt eine Sondervorschrift gegenüber den Regelungen über den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen dar. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis die Kosten für die Verfolgung und Durchsetzung eines geringen Zahlungsanspruches schnell die Höhe des Anspruchs übersteigen können und die Einziehung damit unwirtschaftlich werden kann. Daher müssen beim Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe einerseits die für den Erlass von Ansprüchen geltenden Voraussetzungen nicht erfüllt sein, andererseits darf die Gemeinde auch nicht auf der Grundlage der Vorschrift des § 23 Abs. 4 GemHVO NRW auf höhere Ansprüche verzichten.

4. Ansprüche der Gemeinde als Forderungen in der gemeindlichen Bilanz

4.1 Forderungen der Gemeinde

Unter „Forderungen“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die aus dem öffentlich-rechtlichen und dem privatrechtlichen Handeln entstehen und nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne anzusetzen. D.h. die Gemeinde muss ihre Leistungspflicht erfüllt haben, so dass ihr deshalb eine Gegenleistung zusteht bzw. ihr deshalb Ansprüche sicher sind. Solche gemeindlichen Ansprüche stellen am Abschlussstichtag als Forderungen den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten dar, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Ein Ansatz in der Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am Abschlussstichtag abhängig. Ein Ansatz von Forderungen gegen sich selbst ist unzulässig.

Um eine möglichst hohe Durchsetzbarkeit von gemeindlichen Forderungen zu erreichen, bedarf es optimal ausgestalteter Geschäftsprozesse innerhalb der gemeindlichen Verwaltung, von der Festsetzung eines gemeindlichen Anspruches bis zum entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde. Dies erfordert i.d.R. die Einrichtung eines Forderungsmanagements, das auf einer praxisorientierten Gesamtkonzeption über den Umgang mit gemeindlichen Forderungen aufbaut, so dass bei den verschiedenen Organisationseinheiten der gemeindlichen Verwaltung auch die Betrachtung der Forderungsrealisierung den Ablauf der Geschäftsprozesse mitbestimmt. Das örtliche Handeln bzw. bestehende Vollzugsprobleme zeigen sich im Rahmen der Bilanzierung gemeindlicher Forderungen. Besonders durch die Darstellung der Forderungen mit ihren Restlaufzeiten im Forderungsspiegel wird dies transparent gemacht.

4.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen entstehen einerseits aus der Erhebung von Gebühren durch die Gemeinde, die Leistungsentgelte für ein Handeln der gemeindlichen Verwaltung darstellen, z.B. Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Auch Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte sowie zweckgebundene Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z.B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung, können zu öffentlich-rechtlichen Forderungen werden. Dabei werden Gebühren als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet. Sie dienen der Erzielung von Erträgen, um die Kosten der öffentlichen Leistung in der Regel zu decken (vgl. auch Erläuterungen zu § 77 GO NRW).

4.2 Privatrechtliche Forderungen

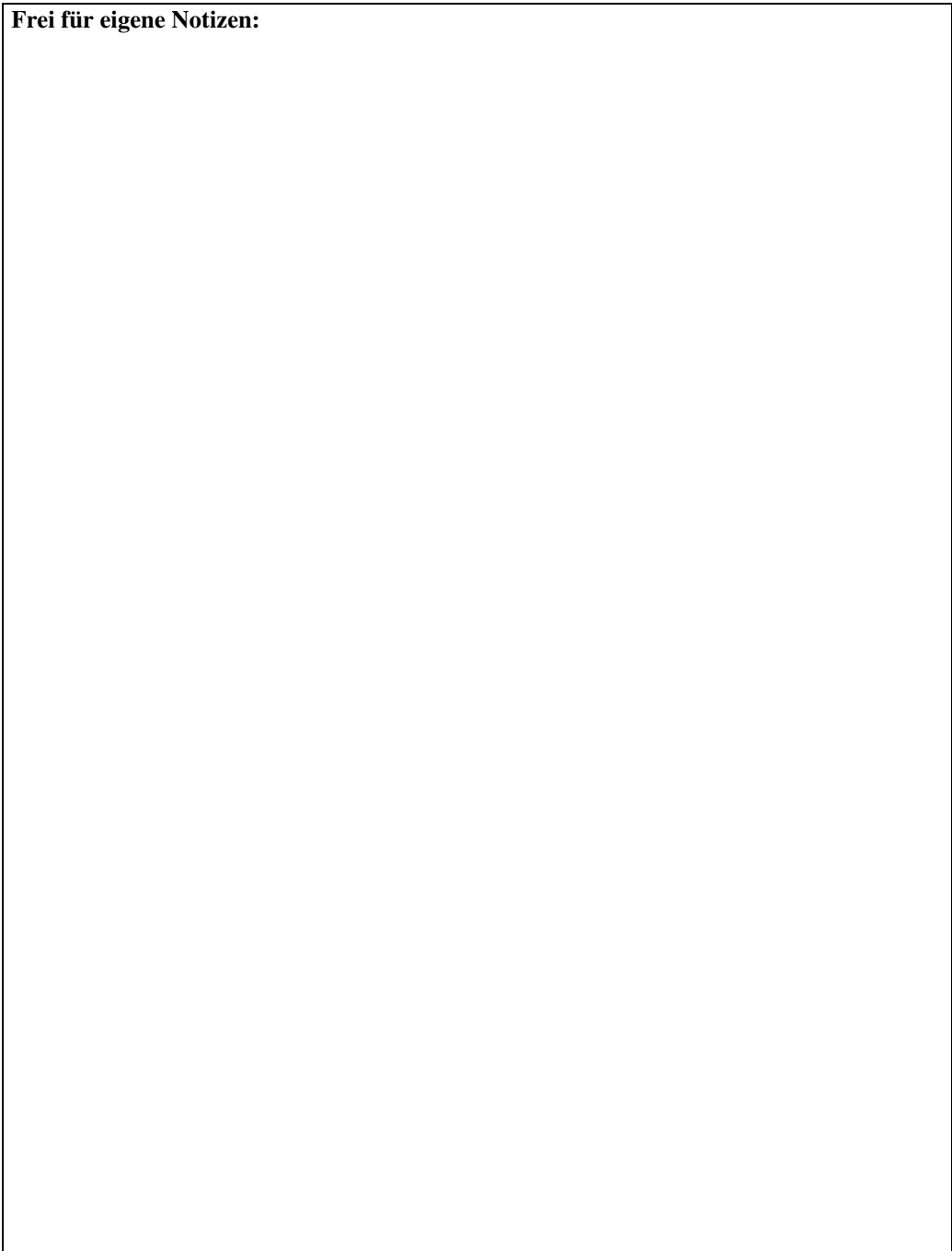
Die privatrechtlichen Forderungen, z.B. aus einem Vertrag, sind adressatenbezogen anzusetzen. Die Gemeinde beschafft ihre Finanzmittel nach § 77 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW auch aus Entgelten für von ihr erbrachte Leistungen. Wenn der Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. bei Verkauf, Mieten und Pachten, Eintrittsgeldern, sind die erzielten Entgelte hier als Erträge zu erfassen. Aber auch Erträge aus Erbbauverhältnissen gehören dazu. Um dieses gemeindliche Geschehen transparent und nachvollziehbar zu machen sind die privatrechtlichen Forderungen in die Forderungen gegenüber dem privaten Bereich, dem öffentlichen Bereich, gegen verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen zu untergliedern.

4.3 Bewertung der Forderungen

Jede Forderung der Gemeinde kann wie ein kreditähnliches Geschäft betrachtet werden. Daher bestehen auch bei den Forderungen einige Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Risiken, die sich jedoch aus dem der Forderung zu Grunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, können nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden. Zum Abschlussstichtag muss daher jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unter Einbeziehung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (vgl. § 26 GemHVO NRW) unterzogen werden. Sie muss ggf. wegen einer fehlenden Durchsetzungsfähigkeit in der geschätzten Höhe des Ausfalls beschrieben werden. Außerdem ist zu beachten, dass Sicherheiten, die für Forderungen der Gemeinde bestehen, bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer Forderung berücksichtigt werden. Weil eine Abschreibung einer Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch ein Verzicht auf Ansprüche der Gemeinde bedeutet, muss die Durchführung der Wertberichtigung im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften und somit unter Beachtung des § 26 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW erfolgen. Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes zulässig. Davon zu unterscheiden ist die Stundungsvereinbarung, die lediglich zu einem zeitlichen Verzicht des fälligen Anspruchs führt (vgl. § 26 Abs. 1 GemHVO NRW).



Frei für eigene Notizen:



Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

1. Allgemeines

Ein wesentlicher Bestandteil des NKF als neues doppisches Rechnungswesen der Gemeinden ist die enge Verknüpfung der neuen Finanzbuchhaltung, in der Buchführung und die Zahlungsabwicklung erfolgen, mit der übrigen Haushaltswirtschaft (vgl. § 93 GO NRW). Die dazu erforderlichen Regelungen sind in der Gemeindehaushaltsverordnung verankert worden. Ein eigenständiges Regelwerk - wie es bisher die Gemeindekassenverordnung war - ist, auch wegen des Gebotes, die Landesvorschriften für Gemeinden auf das erforderliche Maß zu verringern, entbehrlich. Mit der Einführung des NKF ist von jeder Gemeinde eine Umstellung ihres Rechnungswesens vorzunehmen. Dabei sind ggf. auch die Verwaltungsabläufe sowie die zu Grunde liegende Organisation weiter zu entwickeln. Der Gesetzgeber hat dafür weitgehend auf Vorgaben durch gesetzliche Regelungen verzichtet und den Gemeinden stärker als bisher die Möglichkeit eingeräumt, ihre Aufbau- und Ablauforganisation selbst nach den örtlichen Erfordernissen zu gestalten.

2. Die Vorschriften zur Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

Anders als nach der bisherigen Gemeindekassenverordnung beschränken sich die Vorschriften zur Buchführung und Zahlungsabwicklung der Gemeinde darauf, die unabweisbaren Anforderungen festzusetzen und überlassen die nähere Ausgestaltung der Eigenverantwortung der Gemeinde. Dies stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und erlaubt eine auf die örtlichen Verhältnisse zugeschnittene wirtschaftliche Aufgabenerledigung. Der vierte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende Vorschriften:

- § 27 Buchführung
Auf Grund der Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht werden in der künftigen Finanzbuchhaltung alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde durch die Buchführung erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden soll. Daher sind in dieser Vorschrift die Grundsätze für die gemeindliche Buchführung bestimmt worden.
- § 28 Inventar, Inventar
Wie im Handelsrecht ist das Inventar eine Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar). Die Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen. Die Vorschrift baut auf § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.
- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren
Ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur (§ 28 GemHVO NRW) werden in Anlehnung an das Handelsrecht und um die Wirtschaftlichkeit der Inventur zu erhöhen, Inventurvereinfachungen für die Gemeinden zugelassen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist an Voraussetzungen gebunden. Dies soll dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird. Vor Gebrauch einer Vereinfachungsmöglichkeit ist daher zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden.
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung
Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der §§ 89 und 93 GO NRW die für die Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung im Interesse der Sicherheit unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Sie soll sicherstellen, dass Zahlungsverfahren bei den Buchungen und Abschlüssen nach einheitlichen Maßstäben hinreichend sicher durchgeführt werden. Außerdem muss die Gemeinde unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes in § 75 Abs. 6 GO NRW und der Regelungen in § 89 GO NRW ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene

Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen gewährleisten.

- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

In den rechtlichen Regelungen wird nur noch der Rahmen aufgezeigt, der zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens erforderlich ist. Dies erfordert eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten über die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu erlassen. Diesem Zweck dienen die in der Vorschrift aufgeführten Sicherheitsstandards, die mindestens durch eine örtliche Dienstanweisung zu regeln und auszufüllen sind.

3. Die gemeindliche Finanzbuchhaltung

In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde erfasst. Sie hat die Angaben zu machen und die Daten zu liefern, die eine Grundlage für den Haushaltsplan mit Ergebnisplan und den Finanzplan sowie für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bilden sollen. Die neuen Regelungen enthalten jedoch keine Festlegungen über die organisatorische Ausgestaltung der Finanzbuchhaltung. Auch zukünftig gibt es eine Aufgabenteilung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem eigentlichen Zahlungsgeschäft der Gemeinde. Dies macht eine Gliederung der Finanzbuchhaltung in die Bereiche "Buchführung" und „Zahlungsabwicklung“, an die u.a. besondere Sicherheitsanforderungen zu stellen sind, erforderlich. Zur Finanzbuchhaltung sind daher Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen und unter Sicherheitsaspekten gesetzlich bestimmt worden, die jedoch unter Einbeziehung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich auszugestalten sind. Es gilt dabei, die Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung so auszugestalten, dass das erforderliche technische und kaufmännische Fachwissen vorhanden ist, die Qualität der Buchführung gewährleistet wird und die Kosten sich in einem verträglichen Rahmen bewegen.

Dies erfordert eine Ausfüllung der Generalnorm über die Buchführung der Gemeinde. Es bedarf deshalb eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist. Die von der Gemeinde gebildeten Konten sind gegen Manipulationen in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung zu schützen. Auch das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde ist Teil der Generalnorm. Ebenso findet der Beleggrundsatz seinen Ausgangspunkt in der Generalnorm. Nicht zuletzt gehört auch die Einhaltung der Aufbewahrungsfristen dazu (vgl. § 58 GemHVO NRW). Es gilt, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesen der Gemeinde zu sichern und die vorgesehenen Verwaltungsabläufe zu überwachen. Dieses Anliegen kommt auch in den haushaltsrechtlichen Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung zum Ausdruck.



§ 27
Buchführung

(1) ¹Alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage sind nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. ²Die Bücher müssen Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen.

(2) ¹Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. ²Eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. ³Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

(3) ¹Den Buchungen sind Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde zu legen (begründende Unterlagen). ²Die Buchungsbelege müssen Hinweise enthalten, die eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen.

(4) ¹Aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle sind die Zahlungen für den Ausweis in der Finanzrechnung durch eine von der Gemeinde bestimmte Buchungsmethode zu ermitteln. ²Die Ermittlung darf nicht durch eine indirekte Rückrechnung aus dem in der Ergebnisrechnung ausgewiesenen Jahresergebnis erfolgen.

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

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

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

(7) ¹Der Buchführung ist der vom Innenministerium bekannt gegebene Kontenrahmen zu Grunde zu legen. ²Der Kontenrahmen kann bei Bedarf ergänzt werden. Die eingerichteten Konten sind in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.

Erläuterungen zu § 27:

I. Allgemeines

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherige Einnahmen- und Ausgabenbuchführung durch eine an das kaufmännische Rechnungswesen angelehnte Finanzbuchhaltung zu

ersetzen. In der künftigen Finanzbuchhaltung werden alle Geschäftsvorfälle und die dadurch bedingten Veränderungen der Vermögens- und Kapitalverhältnisse der Gemeinde durch die Buchführung erfasst. Sie hat das Datenmaterial zu liefern, das die Grundlage für den Ergebnisplan und den Finanzplan bzw. für den Jahresabschluss mit Ergebnisrechnung, Finanzrechnung und der Bilanz bildet. Daher sind zur Buchführung Umfang, Form und Inhalt in Grundsätzen bestimmt worden. Die Regelungen in den einzelnen Absätzen dieser Vorschrift bestimmen - wie im Handelsrecht – die Grundsätze der Buchführung. Damit wird die Gemeinde verpflichtet, alle Geschäftsvorfälle nach den Regeln der doppelten Buchführung nachprüfbar aufzuzeichnen. Außerdem werden die Geschäftsvorfälle nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach ihrer rechtlichen Gestaltung abgebildet. Durch die Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird zudem die Buchführung nach einheitlichen Maßstäben gewährleistet.

Dies erfordert eine Ausfüllung der Generalnorm über die Buchführung der Gemeinde. Es bedarf deshalb eines systematischen Aufbaus der gemeindlichen Buchführung nach einem Kontenplan, der aus dem NKF-Kontenrahmen abzuleiten ist. Die von der Gemeinde gebildeten Konten sind gegen Manipulationen in Abhängigkeit von der eingesetzten elektronischen Datenverarbeitung zu schützen. Auch das Gebot der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in den Büchern der Gemeinde (vgl. Absatz 2 dieser Vorschrift), ist Teil der Generalnorm. Ebenso findet der Beleggrundsatz (vgl. Absatz 3 dieser Vorschrift) seinen Ausgangspunkt in der Generalnorm. Nicht zuletzt gehört auch die Einhaltung der Aufbewahrungsfristen dazu (vgl. § 58 GemHVO NRW). Es gilt, die Zuverlässigkeit und Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens der Gemeinde zu sichern und die vorgesehenen Verwaltungsabläufe zu überwachen. Dieses Anliegen kommt auch in den haushaltsrechtlichen Vorschriften zum Ausdruck, z.B. die Vorgaben in § 30, die Sicherheitsstandards in § 31, die Verwandtschaftsverbote u.a.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle):

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass eine Trennung zwischen dem Buchungsgeschäft und dem Zahlungsvorgang vorzunehmen ist, so dass in der Finanzbuchhaltung die Aufgabenbereiche „Geschäftsbuchführung“ und „Zahlungsabwicklung“ bestehen müssen. Die Geschäftsbuchführung kann dabei die Aufgaben

- Erfassung bzw. Vormerkung von Aufträgen und Bestellungen,
- Vorprüfung und Kontierung von Rechnungen Dritter und Rechnungen der Gemeinde,
- Buchen von Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde,
- Buchen von Gutschriften in Personenkonten (Debitoren- und Kreditorenkonten) als Nebenbuchführung,
- Buchen von Geschäftsvorfällen auf Bestands- und Ergebniskonten als Hauptbuchführung,
- Erstellung von zahlungsbegründenden Unterlagen,
- Veranlassung von Auszahlungen u.a.

umfassen. In diesem Zusammenhang muss auch die Sammlung und Aufbewahrung der Buchungsunterlagen sowie deren Aufbewahrungsfristen geklärt werden (vgl. § 58 GemHVO NRW).

1.1 Zu Satz 1 (System der doppelten Buchführung):

1.1.1 Allgemeines

Die Buchführung ist eine jahresbezogene Rechnung auf der Grundlage der Haushaltspositionen und der produktorientierten Teilpläne des Haushaltsplans unter Einbeziehung des NKF-Kontenrahmens bzw. des örtlichen Kontenplans. Damit ist das Haushaltsjahr immer der betroffene Zeitabschnitt für die Buchführung, auch wenn darüber hinaus auch Auswirkungen auf künftige Jahre erfasst werden. Für das Haushaltsjahr als Abrechnungsperiode erfasst die Buchführung systematisch die Geschäftsvorfälle der Gemeinde durch den Zugang und Abgang von Gütern und Werten mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“, aber auch die damit verbundenen Zahlungen. Dabei kommt den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde eine

besondere Bedeutung zu. Diese umzusetzende Aufgabe erfordert ein formales und geschlossenes Buchungssystem, um die ermittelten Daten zutreffend in Geldeinheiten und systematisch über Bestands-, Ergebnis- und Finanzkonten unter Beachtung der Produktorientierung zu verarbeiten und regelmäßig in einem Jahresabschluss zusammen zu fassen. Zu den Aufgaben der Buchführung der Gemeinde gehören auch die Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung sowie der Höhe und des Zeitpunktes der Zahlungen. Die Aufgabe der Zahlungsabwicklung ist es dann, die Zahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Fälligkeitszeitpunkten zu leisten oder anzunehmen. Die umfangreichen haushaltsrechtlichen Festlegungen sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lassen gleichwohl unterschiedliche Vorgehensweisen bei der Bearbeitung und Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu.

1.1.2 Buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle

Das neu eingeführte System der doppelten Buchführung (Doppik) bedingt eine buchtechnische Erfassung des Buchungsstoffes an zweierlei „Stellen“, so dass die Geschäftsvorfälle doppelt, unter einer „Soll-Position“ und einer „Haben-Position“ (Doppelbuchung), aufgezeichnet werden, wobei die Summe der im Soll gebuchten Beträge der im Haben gebuchten Summe entspricht. Die Erfassung der Geschäftsvorfälle erfolgt daher durch einen Buchungssatz mit Kontobenennung, in dem zuerst der/die Sollposten und dann der/die Habenposten unter Angabe des Betrages mit dem Wort „an“ verbunden werden. Vielfach wird der Buchungssatz auch mit dem Wort „von“ eingeleitet, z.B. von Konto „Waren“ (10.000 €) an Konto „Verbindlichkeiten“ (10.000 €). Im doppischen Rechnungswesen verändert jeder Geschäftsvorfall die Bilanz als Vermögensaufstellung der Gemeinde in zwei Posten. Die daraus abgeleiteten Konten werden als Bestandskonten bezeichnet. Dabei werden je nach ihrer Wirkung vier Arten von Veränderungen von Bilanzposten unterschieden:

- Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z.B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
- Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandsmehrung, das andere Konto eine Bestandsminderung in gleicher Höhe, z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z.B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z.B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

Weil eine Beschränkung auf Bestandskonten nicht ausreichend zur Abbildung des Jahresergebnisses ist, müssen dazu „Ergebniskonten“ als Unterkonten des Bestandskontos „Eigenkapital“ gebildet werden, so dass nach dem System der doppelten Buchführung die Erträge als Eigenkapitalmehrungen im „Haben“ und die Aufwendungen als Eigenkapitalminderungen im „Soll“ zu buchen sind (vgl. Abbildung 1 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“). Um jedoch die Veränderung des Eigenkapitals nicht nur in zeitlicher Reihenfolge zu erfassen, sondern um eine bessere Analyse des Jahresergebnisses vornehmen zu können, muss die Ergebnisrechnung nach sachlichen Gesichtspunkten gegliedert sein (vgl. § 2 GemHVO NRW). Der Prozess wird eingeleitet bzw. abgeschlossen durch Eröffnungs- und Abschlusskonten. Die Einrichtung von Finanzrechnungskonten als Unterkonten des Finanzmittelkontos „Liquide Mittel“ der Bilanz ist entsprechend vorzunehmen, wenn die Finanzrechnung in den doppischen Verbund integriert wird (vgl. Abbildung 1 und Erläuterungen zu Absatz 4 „Buchungsmethoden“).

1.2 Zu Satz 1 (Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - GoB):

1.2.1 Inhalte der GoB

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabschluss aufgestellt werden können. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die

Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabchluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Wie das Handelsrecht macht auch das kommunale Haushaltsrecht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und -pflichtigen Sachverhalte sowie die dazu erforderlichen Grundsätze detailliert regeln können. Gleichwohl bedeuten die GoB keine Gesetzeslücke, sondern einen gewünschten und wichtigen Verweis auf nicht gesetzliche Normen und Erkenntnisse. Bestehen gesetzliche Regelungen, deren Inhalte oftmals mit den GoB identisch sind, gehen diese den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vor. Die GoB sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem. Sie können sich als unbestimmte Rechtsbegriffe nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften weiter entwickeln. Zur Auslegung sind i.d.R. die juristischen Auslegungskriterien heranzuziehen. Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen.

Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im Rechnungswesen der Gemeinden eine entsprechende Anwendung finden. Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im kommunalen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein beauftragter Dritter das Vermögen ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die folgenden Rahmegrundsätze ableiten, die für die Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Sicherung gegen Verlust und Verfälschung gelten und somit die materielle und formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung sichern.

1.2.2 Die Grundsätze der GoB

Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:

Der Grundsatz der Vollständigkeit: In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

Der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit: Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, so dass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind. Sie müssen sich in ihren Aussagen mit den zu Grunde liegenden Dokumenten decken, damit der Buchführungspflichtige bestätigen kann, dass die Buchführung eine getreue Dokumentation seiner Geschäftsvorfälle nach den rechtlichen Bestimmungen und den GoB darstellt.

Der Grundsatz der Verständlichkeit: Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

Der Grundsatz der Aktualität: Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird, und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

Der Grundsatz der Relevanz: Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

Der Grundsatz der Stetigkeit: Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, so dass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

Der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

Durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nach verfolgen lassen. Da sich aus diesen Rahmegrundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

1.2.3 Die gesetzlich bestimmten Grundsätze

Die wichtigsten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind für die Umsetzung durch die Gemeinden in einer Vielzahl von Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden.

Zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Buchführung sind u.a. zu zählen:

- Der Grundsatz der Klarheit (§ 27 Abs. 1, § 41 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Richtigkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Buchführungswahrheit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Übersichtlichkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Aktualität (§ 96, § 116 GO NRW, § 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Verständlichkeit (§ 27 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vollständigkeit (§ 91 Abs. 1 GO NRW, § 27 Abs. 1 und 2, § 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- das Belegprinzip (§ 27 Abs. 3 GemHVO NRW).

Über die Grundsätze zur gemeindlichen Buchführung hinaus sind zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) u.a. zu zählen:

- Der Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Passivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Stetigkeit (§ 32 Abs. 1 Nr. 5, § 41 Abs. 5 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),
- das Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vorsicht (§ 91 Abs. 2 GO NRW, § 32 Abs. 1 Nr. 3, § 35 Abs. 7 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO NRW),
- das Anschaffungswertprinzip (§ 91 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 Abs. 1 GO NRW).

Zu den gesetzlich bestimmten Grundsätzen zum gemeindlichen Gesamtabschluss sind u.a. auch zu zählen:

- Der Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (§ 116 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 Abs. 3 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 116 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW i.V.m. § 303 HGB),
- der Grundsatz der Wesentlichkeit (u.a. § 116 Abs. 3 GO NRW).

1.2.4 Weitere zu beachtende Grundsätze

Neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die die eigentlichen Grundsätze darstellen und die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere Grundsätze entwickelt und z.T. gesetzlich konkretisiert worden. Dazu gehören u.a.

- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung präzisieren, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, wenn die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt (vgl. § 27 Abs. 5 GemHVO NRW),
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI), die sich auf die Erstellung des Inventars beziehen und sichern sollen, dass in der Inventur eine vollständige Erfassung des Vermögens und der Schulden erfolgt (vgl. § 91 GO NRW i.V.m. § 28 und 29 GemHVO NRW),
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoBi), die durch die Grundsätze der Aktivierung, Passivierung und Bewertung weiter detailliert werden, zu denen auch die Grundsätze für die Bilanzgliederung gehören (vgl. z.B. § 41 bis 43 GemHVO NRW),
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL), die Anforderungen für die durch den Lagebericht vorzunehmende Informationsvermittlung spezifizieren (vgl. § 48 GemHVO NRW) sowie
- die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK), die bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses Anwendung finden sollen (vgl. § 116 GO NRW).

Außerdem sind für die pflichtgemäße Risikoüberwachung die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) entwickelt worden, die allgemeine Handlungsvorgaben bzw. Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems beinhalten.

Jeder dieser Grundsätze soll sicherstellen, dass ein sachverständiger Dritter sich in einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schuldenpositionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen.

1.2.5 Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ ergänzt. Diese beinhalten u.a. Festlegungen zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.

1.3 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern):

Die Vorschrift sieht vor, dass die Bücher der Gemeinde, die jeweils für ein Haushaltsjahr geführt werden, Auswertungen nach der Haushaltsgliederung, nach der sachlichen Ordnung sowie in zeitlicher Ordnung zulassen müssen. Sie ist so allgemein gefasst, damit keine unververtretbaren Einschränkungen für die Gemeinden wegen der unterschiedlichen örtlichen Gegebenheiten bei der Finanzbuchhaltung vor Ort entstehen. Die Gemeinden obliegt es daher eigenverantwortlich, ihre Finanzbuchhaltung zu gestalten und festzulegen, in welchem Umfang die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) vorgenommen wird.

1.3.1 Auswertungen nach der gewählten Haushaltsgliederung

Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans in der Eigenverantwortung der Gemeinde ein Bestandteil des umfassenden Reformansatzes. Die Regelung in § 4 Abs. 2 GemHVO NRW räumt den Gemeinden

das Recht ein, die Teilpläne eigenverantwortlich nach den örtlichen Bedürfnissen zu untergliedern. Daher kann die haushaltsmäßige Gesamtebene der Gemeinde aus Ergebnisplan und Finanzplan wie folgt in Teilpläne untergliedert werden:

- Nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen,
- nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“)
- nach Produkten,
- nach örtlichen Verantwortungsbereichen.

Dem Teilergebnisplan wird zwar zukünftig die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zukommen, jedoch ist auch der Teilfinanzplan unverzichtbarer Bestandteil jedes Teilplans. Ihm sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen.

Auf dieser Basis sieht die Vorschrift vor, dass die Bücher der Gemeinde Auswertungen nach der gewählten Haushaltsgliederung zulassen müssen. Nur dann werden die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen den produktorientierten Teilen des gemeindlichen Haushalts zurechenbar. Es wird die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung nachprüfbar (vgl. § 20 GemHVO NRW) und die Aufstellung des Jahresabschlusses unter Berücksichtigung von Art und Umfang der Aufgabenerfüllung der Gemeinde erleichtert.

1.3.2 Auswertungen nach der sachlichen Ordnung

Die sachliche oder systematische Ordnung der Buchungen wird durch die im Kontenplan der Gemeinde aufgeführten Sachkonten gesichert. Durch die Sachkonten findet eine sachliche Zusammenfassung nach dem Buchungsinhalt der Geschäftsvorfälle bzw. den Buchungssätzen statt. Diese Aufgabe wird durch das Hauptbuch übernommen. Der Abschluss der Sachkonten führt zur Bilanz, Ergebnisrechnung und Finanzrechnung, ggf. über Abschlusskonten. Auch auf dieser Basis müssen nach der Vorschrift Auswertungen möglich sein, die dazu dienen, Zuordnungen zu den Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung vornehmen zu können und den Jahresabschluss aufzustellen. Nur dann werden die Arten der Erträge und Aufwendungen sowie die Arten der Einzahlungen und Auszahlungen für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde insgesamt erkennbar und nachvollziehbar gemacht.

1.3.3 Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung

Auf der Grundlage der Belege erfolgt die Buchung eines Geschäftsvorfalles in zeitlicher Ordnung durch eine Eintragung in die Bücher (Grundbücher). Dabei können abhängig von örtlichen Gegebenheiten mehrere davon in Betracht kommen. Es wird wegen der chronologischen Erfassung von Geschäftsvorfällen wie ein Tagebuch geführt. Die zeitliche Aufeinanderfolge der Buchungen der Geschäftsvorfälle erleichtert u.a. die Abstimmung der richtigen Buchung sowie die Aufklärung von Unstimmigkeiten.

2. Zu Absatz 2 (Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern):

2.1 Zu Satz 1 (Eintragungen in die Bücher):

Nach der Vorschrift müssen von der Gemeinde die Eintragungen in die Bücher vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Die Geschäftsvorfälle der Gemeinde müssen dadurch in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sein. Diese Verpflichtung der Gemeinde zur Dokumentation ihrer Geschäftsvorfälle durch zutreffende Eintragungen in ihre Bücher soll sichern und gewährleisten, dass aus den Geschäftsvorfällen der Gemeinde im Haushaltsjahr der gemeindliche Jahresabschluss erstellt werden kann, denn die Rechenschaftslegung der Gemeinde über das abgelaufene Haushaltsjahr ist eine gesetzliche Pflicht und unter Berücksichtigung der Adressaten des Jahresabschlusses vorzunehmen. Das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde verlangt daher eine Einzelaufzeichnung aller Geschäftsvorfälle und deren ordnungsmäßige Verbuchung unmittelbar nach ihrer Entstehung und u.a. auch in zeitlicher Reihenfolge. Liegen ordnungsmäßige und übersichtliche Eintragungen in die Bücher der Gemeinde vor, verfügt die Gemeinde i.d.R. über einen systematischen Aufbau ihrer Buchführung unter Anwendung des für verbindlich erklärten NKF-Kontenrahmens (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom

24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Sind zutreffende Eintragungen werden auch die Auswertungen aus den Büchern erleichtert. Außerdem können sich Anforderungen an die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher nicht nur aus dem gemeindlichen Haushaltsrecht, sondern auch aus anderen Rechtsvorschriften ergeben, z.B. aus dem Steuerrecht oder dem Abgabenrecht.

2.2 Zu den Sätzen 2 und 3 (Änderungen der Eintragungen):

Aus Sicherheitsgesichtspunkten und aus Gründen der Nachvollziehbarkeit regelt die Vorschrift, dass eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern nicht in einer Weise verändert werden darf, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Dies wird in der Vorschrift noch dahingehend ergänzt und konkretisiert, dass auch solche Veränderungen nicht vorgenommen werden dürfen, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie als ursprünglicher Eintrag oder erst später, z.B. als Berichtigung, gemacht worden sind. Daraus ergibt sich, dass es nicht zulässig ist, Eintragungen in den Büchern oder Aufzeichnungen unkenntlich zu machen oder zu löschen. Notwendig werdende Berichtigungen dürfen daher i.d.R. nur im Wege von Stornobuchungen vorgenommen werden. Zu beachten ist, dass sich Vorgaben für eine Änderung einer Eintragung in den gemeindlichen Büchern sich nicht nur aus dem gemeindlichen Haushaltsrecht, sondern auch aus anderen Rechtsvorschriften ergeben, z.B. aus dem Steuerrecht oder dem Abgabenrecht, ergeben können.

3. Zu Absatz 3 (Belegpflicht für die Buchungen):

Die Regelung, dass den Buchungen Belege zu Grunde gelegt werden müssen (begründende Unterlagen), durch die ein Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen bestehen soll, stellt sowohl auf Sicherheitsgesichtspunkte als auch auf die Erstellung des Jahresabschlusses ab. Das Belegprinzip bildet auch für die Gemeinden - wie bisher im kameralen Rechnungswesen - ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der gemeindlichen Buchführung. Die Gemeinde darf daher keine Buchung ohne Beleg vornehmen.

Nicht die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher sichern die erforderliche Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung, sondern erst die Verbindung zwischen den Aufzeichnungen in den Büchern mit den dafür zu Grunde liegenden Belegen schafft den erforderlichen Zusammenhang. Um der Belegpflicht in ausreichendem Maße nachzukommen, müssen die Buchungen und die Belege die entsprechenden Hinweise enthalten, z.B. durch einen Buchungsstempel, aus denen sich eine Verbindung der Belege zu den entsprechenden Eintragungen in den Büchern herstellen lässt. Als Buchungsbeleg sollen möglichst die Originalbelege vorliegen. Bei der Erfassung interner Sachverhalte kann es ggf. ausreichend sein, den Aufzeichnung in den gemeindlichen Büchern interne Belege (Eigenbelege) zu Grunde zu legen. Außerdem muss die Verbindung zwischen einer Aufzeichnung in den gemeindlichen Büchern mit dem dafür zu Grunde gelegten Beleg überprüfbar sein, z.B. durch die örtliche Rechnungsprüfung (vgl. 10. Teil der Gemeindeordnung NRW).

4. Zu Absatz 4 (Zulässige Buchungsmethoden):

Die Finanzrechnung bildet mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Rechnungswesens, in der die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde zu erfassen sind. Um dies zu erreichen, müssen die Zahlungen aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle ermittelt werden. Dies ist nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zulässig:

Die direkte Ermittlung hat in ihren drei Varianten den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann dagegen nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Sie genügt den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht und bildet die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten nicht ab. Dies ist jedoch für die Bedienung der Finanzstatistik erforderlich. Im Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 wird dazu festgestellt: „Die Finanzrechnung bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens. Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im

Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird.

Buchungsmethoden in der Finanzrechnung			
Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung	Direkt derivative Ermittlung		
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis

Abbildung 70 „Buchungsmethoden in der Finanzrechnung“

Vor diesem Hintergrund sind alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung als zulässig eingestuft worden, da sie im Ergebnis geeignet sind, sichere und genaue Daten in der gewünschten Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern und sich wesentlich nur durch die kontentechnische Abbildung unterscheiden. Es ist dabei berücksichtigt worden, dass diese Buchungsmethoden die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen durch die Gemeinde erleichtern. Die zulässigen Buchungsmethoden entsprechen zudem den Anforderungen internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor.

In diesem Zusammenhang ist es sachgerecht, der Gemeinde die Entscheidung über den Einsatz von zulässigen Buchungsmethoden zu überlassen. Es wird vor allem von der in der Gemeinde eingesetzten Software abhängen wird, welche Konten örtlich eingerichtet und in welcher Art und Weise diese bebucht werden. Dabei ist immer zu beachten, dass die indirekte oder retrograde Ermittlung von Daten in der Finanzrechnung ausgeschlossen ist.

5. Zu Absatz 5 (Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung):

5.1 Allgemeines

Bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sind wie bei jeder anderen Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Das heißt, auch die DV-gestützte Buchführung muss den Grundsätzen entsprechen, die in den Absätzen 1 bis 3 näher bestimmt sind, und damit einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle erbringen. Seit der Einführung und Anwendung von Datenverarbeitungssystemen sind diese so umfassend weiterentwickelt worden, dass es zu weitreichenden Veränderungen im Bereich des Rechnungswesens gekommen ist. Dies hat im Bereich des kaufmännischen Rechnungswesens zur Präzisierung der GoB in Form der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) geführt. Sie beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige umzusetzen hat, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden.

Die GoBS finden auch bei der gemeindlichen Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung Anwendung, unabhängig davon, ob diese zentral oder dezentral, vollständig oder nur in Teilschritten erfolgt. Sie gelten zudem - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch für die Prozesse außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereichs, innerhalb derer buchführungsrelevante Daten erfasst, erzeugt, übermittelt oder verarbeitet werden. Dazu werden mehrere Voraussetzungen bestimmt, z.B. nur fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen, eine Abgrenzung der Verantwortlichkeiten für die Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von den Verantwortlichkeiten für die fachliche Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung vorzunehmen. Durch solche Maßnahmen soll die Ordnungsmäßigkeit der gemeindlichen Buchführung sichergestellt werden.

5.2 Konkretisierung der Grundsätze für eine ordnungsmäßige DV-gestützte Buchführung

5.2.1 Allgemeines

Mit den nachfolgenden Vorgaben in dieser Vorschrift (Nummern 1 bis 10) sind die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) für die gemeindliche Haushaltswirtschaft konkretisiert worden. Die Gemeinde muss bei einer Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme sicher, dass

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

Diese gesetzlich vorgegebenen Rahmenbedingungen bedingen, dass auch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde bei ihren Prüfungen, z.B. bei der laufenden Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung zur Vorbereitung der Prüfung des Jahresabschlusses, bei der dauernden Überwachung der Zahlungsabwicklung der Gemeinde und ihrer Sondervermögen sowie bei der Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen dies unter Beachtung der GoBS berücksichtigen muss (vgl. § 103 Abs. 1 Nr. 4 bis 6 GO NRW).

5.2.2 Programmprüfung

Nach § 103 Abs. 1 Nr. 6 GO NRW hat die örtliche Rechnungsprüfung bei Durchführung der Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) der Gemeinde und ihrer Sondervermögen die vorgesehenen Programme vor ihrer Anwendung zu prüfen. Diese gesetzlich bestimmte Programmprüfung muss eine Prüfung von Verfahrensinhalten, die Prüfung der Funktionalität, der Datenqualität, der Datensicherheit sowie der Datendokumentation beinhalten. Über die Prüfung muss zudem ein Prüfungsbericht erstellt werden. Außerdem soll hinsichtlich des Prüfungsergebnisses eine Feststellung getroffen werden, ob und ggf. in welchem Umfang eine Unbedenklichkeit des Programms erklärt wird. Diese Feststellung kann auch mit Einschränkungen abgegeben oder verweigert werden. Eine Orientierung an den Abstufungen des Bestätigungsvermerks nach § 101 GO NRW ist dabei möglich. Eine Checkliste für die Programmprüfung, durch die Mindestanforderungen aufgezeigt werden, wurde in Zusammenarbeit von kommunalen Rechnungsprüfern und der Gemeindeprüfungsanstalt erarbeitet. Sie ist unter dem Datum 26.03.2007 von der Gemeindeprüfungsanstalt veröffentlicht worden.

6. Zu Absatz 6 (Nachweispflicht für fremde Finanzmittel):

6.1 Fremde Finanzmittel

6.1.1 Allgemeines

Die Gemeinden wickeln vielfach auf Grund gesetzlicher Vorgaben oder freiwilliger Vereinbarungen Zahlungsgeschäfte für andere Institutionen ab. Dies muss nicht zwingend auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gemeinde berühren. Die Gemeinde muss aber dafür Sorge tragen, dass ihr aus der Zahlungsabwicklung für Drit-

te keine unvertretbaren Aufwendungen, z.B. aus der zwingenden Durchführung von Auszahlungen, entstehen. Da auch in diesen Fällen die ordnungsmäßige Buchführung einen geeigneten Nachweis erfordert, ist diese Vorschrift geschaffen worden. Die getroffene Regelung, dass für durchlaufende Finanzmittel gesonderte Nachweise zu führen sind, trägt dem Umstand Rechnung, dass nach § 16 GemHVO NRW fremde Finanzmittel nicht im Finanzplan des gemeindlichen Haushaltsplans veranschlagt werden (vgl. § 79 GO NRW).

6.1.2 Ausweis der fremden Finanzmittel in der Finanzrechnung

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel („Fremde Finanzmittel“) sind in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sie sich noch im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z.B. als liquide Mittel auf den gemeindlichen Bankkonten. Dies ist sachgerecht und erforderlich, da die Finanzrechnung den Bestand der Finanzmittel der Gemeinde und die Veränderungen im Haushaltsjahr aufzeigen muss. Das Ergebnis fließt in den gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz ein. Verfügt die Gemeinde über fremde Finanzmittel müssen diese in der Finanzrechnung unter einer gesonderten Position ausgezeigt werden. Durch eine solche Trennung von den rein gemeindlichen Zahlungsfällen wird die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

6.1.3 Arten der fremden Finanzmittel

6.1.3.1 Durchlaufende Finanzmittel

Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Finanzmittel bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW). Der Umgang mit diesen Finanzmitteln erfolgt nicht auf der Grundlage der Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts, sondern auf Veranlassung Dritter, die oftmals auch die Zahlungsbedingungen vorgeben. Zu diesen Vorgängen gehören u.a. die Entgegennahme und Weiterleitung von Spenden, in Einzelfall auch die Erhebung von Umlagen für Dritte. Durch diese Aufgabenerledigung werden auch die Ressourcen der Gemeinde berührt.

6.1.3.2 Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte

Zu den fremden Finanzmitteln zählen zudem Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat, einschließlich der ihr zur Selbstbewirtschaftung zugewiesenen Finanzmittel (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW). Derartige Zahlungen erfolgen auf Grund der Ermächtigungen fremder Haushalte, die von der Gemeinde haushaltsmäßig zu bewirtschaften sind, und nicht aus den Ermächtigungen des gemeindlichen Haushalts. Sie berühren durch die Aufgabenerledigung auch die Ressourcen der Gemeinde. Die Bewirtschaftung dieser Finanzmittel kann unmittelbar mit der Buchung in einen fremden Haushalt oder in einen eigenen Rechnungskreis verbunden sein. Es muss geklärt sein, wann die Bereitstellung von Zahlungsmittel erfolgt und wann die Abrechnung vorzunehmen ist. Das vereinbarte Zahlungsverfahren muss die Gemeinde in ihre Liquiditätsplanung einbeziehen.

6.1.3.3 Finanzmittel sonstiger Dritter

Zu den fremden Finanzmitteln zählen aber auch Finanzmittel, die in der Wahrnehmung von Aufgaben eines anderen öffentlichen Aufgaben- und Kostenträgers entstehen (vgl. § 16 Abs. 1 Nr. 3 GemHVO NRW). Es besteht dabei vielfach nur ein geringer Unterschied zu den fremden Finanzmitteln nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW). Derartige Zahlungen können auf Grund der Ermächtigungen in fremden Haushalten, die von der Gemeinde bewirtschaftet werden, entstehen. In diesen Fällen bleibt jedoch die Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Finanzbuchhaltung unberührt, weil die Zahlungen von der Institution ausgeführt werden, deren Haushalt oder ausgewählte Aufgaben durch die Gemeinde bewirtschaftet werden. Eine derartige Aufgabenerledigung für Dritte berührt aber die Ressourcen der Gemeinde, z.B. die Gewährung von Leistungen nach dem Wohngeldgesetz durch gemeindliche Beschäftigte.

6.1.4 Zahlungsabwicklung bei fremden Finanzmitteln

Die in der bisherigen Gemeindekassenverordnung enthaltene Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder für den Bürgermeister, über die Erledigung von Kassengeschäften für Dritte (Annahme und Auszahlungen von fremden Finanzmitteln) zu entscheiden, ist zur Wahrung der erforderlichen Kontinuität für das Verwaltungshandeln in angepasster Form in § 16 Abs. 2 GemHVO NRW übernommen worden. Danach kann die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister anordnen, dass fremde Finanzmittel angenommen oder geleistet werden dürfen. Dieses muss aber im Interesse der Gemeinde liegen und es muss gewährleistet sein, dass diese Zahlungsabwicklung in die örtliche Prüfung der sonstigen Zahlungsabwicklung der Gemeinde einbezogen wird.

6.2 Andere haushaltsfremde Vorgänge

Nach dieser Vorschrift sind für haushaltsfremde Vorgänge, die nicht die durchlaufenden Finanzmittel Dritter betreffen, gesonderte Nachweise zu führen. Dazu gehören Vorgänge, die von der Gemeinde im Rahmen der Amtshilfe oder als Auftrag im Namen Dritter zu erledigen sind. Dies dürfte auch bei Treuhandvermögen der Gemeinde gegeben sein, wenn von der Gemeinde fremde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten und im eigenen Namen für fremde Rechnung verwaltet werden. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Welche Sachverhalte als haushaltsfremde Vorgänge zu bewerten sind, ist im Einzelfall eigenverantwortlich von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu entscheiden.

7. Zu Absatz 7 (Buchführung und NKF-Kontenrahmen):

7.1 Der NKF-Kontenrahmen

7.1.1 Allgemeines

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines allgemeinen Kontenrahmens. Dieser erleichtert auch die Aufstellung eines systematischen örtlichen ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Der Kontenrahmen stellt ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die Gemeinden dar. Er ist damit ein Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung. Daher wird in der Vorschrift (Satz 1) bestimmt, dass der Buchführung der Gemeinde ein landesweit geltender Kontenrahmen zu Grunde zu legen ist. Der Kontenrahmen spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Daher erfordern auch die Transparenz über das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde sowie dessen Nachvollziehbarkeit die Vorgabe eines für alle Gemeinde geltenden einheitlichen Kontenrahmens. Gleichwohl lässt der vom Innenministerium festgelegte NKF-Kontenrahmen den Gemeinden noch einen ausreichenden Spielraum bei der Gestaltung im Einzelnen (vgl. Nummer 1.5.2 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Außerdem haben die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 über den o.a. Kontenrahmen Einvernehmen erzielt. Die Finanzstatistik hat diesen Kontenrahmen übernommen, um auf dieser Basis die Erhebungsmerkmale für die statistischen Meldepflichten der Gemeinden festzulegen.

7.1.2 Die Kontenklassen im NKF-Kontenrahmen

Im NKF-Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ belegt, die selbstständig abgeschlossen wird und einen in sich geschlossenen Rechnungskreis bildet. Diese neun Kontenklassen spiegeln die Bilanz mit ihren Posten (Kontenklassen 0 bis 3), die Ergebnisrechnung (Kontenklassen 4 und 5) und die Finanzrechnung (Kontenklassen 6 und 7) mit den Haushaltspositionen wieder.

NKF-Kontenrahmen

Bereich	Kontenklasse	Kontengruppen
Aktiva	0 Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	1 Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
Passiva	2 Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen	20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen (<i>kein Bilanzausweis</i>) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...
	3 Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
Ergebnisrechnung	4 Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5 Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
Finanzrechnung	6 Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7 Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

Abschluss	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

Abbildung 71 „NKF-Kontenrahmen“

7.2 Zu Satz 1 (Anwendung des NKF-Kontenrahmens):

7.2.1 Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens

Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde beschränkt sich dabei darauf, den Kontenrahmen als ein den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgendes Ordnungsgerüst der Bildung der einzelnen gemeindlichen Konten zu Grunde zu legen. Der NKF-Kontenrahmen stellt den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten durch die Gemeinde dar. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil der NKF-Kontenrahmen auch dafür die Grundlage bildet.

7.2.2 Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen

Die Gemeinden müssen wegen der erforderlichen Nachvollziehbarkeit der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts bei der Bildung von Konten bzw. bei der Aufstellung des Haushaltsplans aber auch den verbindlich vorgegebenen Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen beachten. Er sichert die richtige Zuordnung der Geschäftsvorfälle zu den Haushaltspositionen und gewährleistet damit auch die Erstellung des Jahresabschlusses. Für die gemeindliche Bilanz ist ebenfalls eine entsprechende Zuordnung zu beachten. Auf der Grundlage des NKF-Kontenrahmens mit dem zu den Kontengruppen erlassenen Kontierungsplan wird das Buchungsgeschehen der Gemeinden nachvollziehbarer sowie eine Vergleichbarkeit für die Aufsichtsbehörden gesichert. Der Kontierungsplan ist bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses sowie der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW verbindlich und zu beachten (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

7.3 Zu Satz 2 (Weitere Detaillierung des NKF-Kontenrahmens):

Aufbauend auf dem verbindlichen NKF-Kontenrahmen wird für die Gemeinden unter Berücksichtigung der verbindlichen Haushaltspositionen für den Ergebnisplan und den Finanzplan (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW und den verbindlichen Bilanzposten (vgl. § 41 GemHVO NRW) zugelassen, dass sie den Kontenrahmen bei örtlichem Bedarf weiter untergliedern (ergänzen) können. Diese Vorschrift ist auf die örtliche Buchungspraxis in den Gemeinden ausgerichtet und trägt zur Stärkung der Eigenverantwortung der Gemeinden im Rahmen ihrer Selbstverwaltung bei. Der Kontenrahmen ist deshalb als Modell konzipiert worden, dass den Gemeinden noch einen ausreichenden Spielraum für die weitere eigenverantwortliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung lässt, z.B. in Form einer Konkretisierung von Konten. Auf eine verbindliche Vorgabe von Buchführungskonten für die Gemeinden unterhalb der verbindlichen Haushaltspositionen und der verbindlichen Bilanzposten wurde daher verzichtet.

Mit dem NKF-Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung des Haushalts und der Buchungskonten gelassen. Bei der Festlegung der Buchungskonten soll den Steuerungserfordernissen und nicht einem gesonderten buchungstechnischen Nachweis der einzelnen Geschäftsvorfälle der Vorrang eingeräumt werden. Daher bedarf es über die Haushaltspositionen des Finanzplans bzw. der Finanzrechnung hinaus bei speziellen örtlichen Bedürfnissen weiterer Konten. Die notwendigen Steuerungsinfor-

mationen sowie die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik (vgl. Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“) erfordern vielmehr geeignete Auswertungsmöglichkeiten des haushaltswirtschaftlichen Handelns der Gemeinde im Rahmen des gemeindlichen Berichtswesens. Baut das Berichtswesen auf den einzelnen Geschäftsvorfällen der Gemeinde auf, erfordert diese nicht gesonderte Buchungskonten, sondern zutreffende Auswertungsmerkmale, die bei der Buchung den Geschäftsvorfällen beigelegt werden, damit eine Zuordnung im Rahmen der Auswertung systematisch erfolgen kann. Das Buchungskennzeichen, mit dem durch seine einzelnen Ziffern z.B. nicht nur zwischen Erträgen und Aufwendungen mit den daraus folgenden Einzahlungen und Auszahlungen sowie nach den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde, sondern auch nach Produkten, Fachbereichen, Budgets u.a., unterschieden werden kann, dürfte auch für die Aufnahme von Auswertungskennzeichen geeignet sein. Im Sinne der Ziele der Reform des gemeindlichen Haushaltsrechts und der Zwecke und Ziele des NKF bedarf es einer örtlichen Vorgehensweise, die auf Buchungsver-einfachungen abzielt und den Schwerpunkt möglicher Auswertungen auf die Steuerungsinformationen legt.

7.4 Zu Satz 3 (Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans):

Die Gemeinde ist verpflichtet, über die von ihr eingerichteten Konten ein systematisches Verzeichnis (Kontenplan) zu erstellen. In einem solchen gemeindlichen Kontenplan werden alle Buchungskonten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Finanzbuchhaltung der Gemeinde Verwendung finden. Weil der Kontenplan unterschiedlichen Interessen dient, gilt es die Differenzierungen im Buchungswesen genau abzuwägen. Der NKF-Kontenrahmen bietet den Gemeinden dafür einen ausreichenden Spielraum. Er ermöglicht die Gestaltung der örtlich notwendigen Konten. Der Kontenplan der Gemeinde stellt daher ein gegliedertes Verzeichnis sämtlicher örtlicher Sachkonten dar, die von der Gemeinde zu bebuchen sind.

Die Gemeinde hat bei der Erstellung des Kontenplans zudem zu beachten, dass der jährliche Haushalt im Zentrum der gemeindlichen Planung und Rechenschaft steht und der Haushaltsplan die Grundlage der jährlichen Haushaltswirtschaft der Gemeinde bildet und gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen ist. Dies allein erfordert im Grundsatz nur die Einrichtung einer geringen Zahl von Konten um die Mindestvorgaben für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz in den §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW zu erfüllen. Außerdem ist bei der Kontenbildung von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen, welchen weiteren Zwecken und Zielen der Kontenplan dienen soll. Sie hat daher zu entscheiden, ob auf der Basis von Konten, z.B. die Bewirtschaftungsbefugnisse abgegrenzt werden bzw. die Budgetbildung erfolgen soll, aber auch in welcher Form das gemeindliche Berichtswesen auf den eingerichteten Konten aufgebaut wird. Außerdem sind die Belange des Gesamtabschlusses sowie die Informationsbedürfnisse der Adressaten des Jahresabschlusses und des Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

8. Gemeindlicher Kontenplan und finanzstatistische Anforderungen

Unabhängig von den örtlichen Festlegungen von Bewirtschaftungskonten durch die Gemeinden sind die Anforderungen der Finanzstatistiken zu erfüllen. Wenn die Gemeinde den finanzstatistischen Meldepflichten nicht im Rahmen ihres Berichtswesens nachkommen möchte, z.B. durch die Festlegung besonderer Buchungsmerkmale, kann sie die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken auch unmittelbar aus ihrem Buchungssystem heraus bereitstellen. Sie muss dafür unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten zur Finanzstatistik entsprechende Konten in ihrem Buchungssystem einrichten. Eine solche Vorgehensweise wird dadurch erleichtert, dass der haushaltsrechtliche Kontenrahmen mit seinen Kontenklassen und Kontengruppen nicht nur die Ausgangsbasis für die gemeindlichen Konten, sondern auch die Ausgangsbasis für die festgelegten finanzstatistischen Erhebungsmerkmale darstellt. Diese Erhebungsmerkmale werden im Einzelnen im Abschnitt 2 im Kapitel „Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen“ aufgezeigt.



**§ 28
Inventur, Inventar**

(1) ¹In der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sind die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen. ²Dabei ist der Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar). ³Die Vermögensgegenstände sind mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen.

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

(3) Das Verfahren und die Ergebnisse der Inventur sind so zu dokumentieren, dass diese für sachverständige Dritte nachvollziehbar sind.

(4) ¹Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. ²Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausführung der Absätze 1 bis 3 und der §§ 29 und 58 enthalten. ³§ 31 Absatz 1 Satz 2 findet entsprechende Anwendung.

Erläuterungen zu § 28:

I. Allgemeines

Wie im Handelsrecht bildet das Inventar eine Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts für den laufenden Betrieb bestimmt, dass die Gemeinden für den Schluss eines jeden Haushaltsjahres ihre Vermögensgegenstände und Schulden genau zu verzeichnen und dabei den jeweiligen Wert anzugeben haben (Inventar).

Die Inventur stellt dabei als Bestandsaufnahme eine lückenlose, mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens und der Schulden einer Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag durch eine Inaugenscheinnahme in Form von Messen, Wiegen usw. dar. Eine solche Stichtagsinventur ist in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen. Ein Inventar stellt das Bindeglied zwischen den erfassten Vermögensgegenständen und den Schulden dar. Das nachfolgende Schema soll den Zusammenhang verdeutlichen.

Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz				
Inventur		Inventar		Bilanz
Bestandsaufnahme		Bestandsverzeichnis		Vermögensstatus
1. Lückenlose	Ergebnis der Inventur geht ein ins Inventar	1. Mengen- und wertmäßige	Überleitung aus dem Inventar in die Bilanz	1. Wertmäßige Darstellung
2. mengen- und wertmäßige		2. Einzeldarstellung der Vermögensgegenstände und Schulden		2. mit betragsmäßiger Zusammenfassung gleichartiger Posten
3. Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden		3. in einer geordneten Zusammenstellung		3. als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden und Eigenkapital
4. zu einem bestimmten Zeitpunkt		4. zu einem bestimmten Zeitpunkt		4. zu einem Stichtag
5. durch Inaugenscheinnahme (messen, zählen usw.)				5. unter Fortschreibung der Werte aus laufenden Aufzeichnungen

Abbildung 72 „Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“

Die Vorschrift baut auf § 91 GO NRW „Inventur, Inventar und Vermögensbewertung“ auf und konkretisiert die Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Inventur):

1.1 Zu Satz 1 (Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden):

1.1.1 Inhalt der Inventur

Die Vorschrift, in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres die im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Vermögensgegenstände, die Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen, ist darauf abgestellt, dass die Gemeinde durch die Inventur einen Überblick über ihr gesamtes Vermögen erhält. Dabei fließt der aktuelle Wert dahingehend in die Erfassung ein, dass durch § 29 Abs. 3 GO NRW auf die Erfassung von Vermögensgegenständen, die einen Wert von 60 Euro nicht überschreiten, verzichtet werden kann. Auf eine Erfassung zu verzichten, weil ggf. kein Ansatz in der Bilanz erfolgen wird, ist für sich allein kein Grund, bestimmte Vermögensgegenstände aus der Inventur auszuschließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des Inventurumfangs Berücksichtigung finden.

Bei der Aufnahme des Vermögens und der Schulden der Gemeinde unterscheidet man die körperliche Inventur, die Beleginventur und die Buchinventur. Beim Vorhandensein von körperlichen Vermögensgegenständen erfordern die Grundsätze für eine Inventur (GoI) eine körperliche Bestandsfeststellung, bei der das Vorhandensein, die Art, die Menge und die Beschaffenheit durch tatsächliche Inaugenscheinnahme durch die aufnehmenden Personen überprüft und physisch aufgenommen wird. Nur dadurch können mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden.

1.1.2 Inventurverfahren

Das Inventurverfahren ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d.h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen. Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings kann dieses Verfahren nur bei materiellen Vermögensgegenständen Anwendung finden, denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Bei der Inventur der Gemeinde soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlichen Grundlagen, z.B. von den vorhandenen Bestandverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z.B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann aus hauswirtschaftlicher Sicht vielfach auf das Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der einschlägigen

Vorgaben eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden. Es ist aber vorher eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen. Außerdem ist die Inventur in einem angemessenen und abgegrenzten Zeitraum um den Abschlussstichtag durchzuführen, denn nach der Vorschrift ist die von den Gemeinden jährlich durchzuführende Inventur als Stichtagsinventur ausgestaltet. Auch muss der ordnungsgemäße Ablauf des Inventurverfahrens gesichert und von einem dafür Verantwortlichen kontrolliert werden. Das Schema zeigt die Inventur notwendigen Tätigkeiten schematisch auf.

Durchführung der Inventur			
Vorbereitung			Hinweise
		Überprüfung der Inventurrichtlinien	
		Aufstellung des Inventurrahmenplans	
	Sachplan		
		Eingrenzung der Inventurbereiche	
		Festlegung der Inventurverfahren	
		ggf. Sonderrichtlinien erlassen	
	Zeitplan		
		Bestimmung des zeitlichen Ablaufs	
		Festlegung der Erfassungstage	
	Personalplan		
		Festlegung der Zuständigkeiten	
		Bildung von Aufnahmegruppen	
		Information über Inventurhilfen	
Durchführung			
		Erfassung von Vermögen und Schulden	
		Zusammenführung der Zähllisten	
Aufbereitung			
		Kontrolle und Prüfung der Zähllisten	
		Übertragung in die Inventarlisten	
		Ermittlung der (vorläufigen) Bilanzwerte	
		Übernahme in die Buchungsunterlagen	

Abbildung 73 „Durchführung der Inventur“

Die bei der Inventur zu beachtenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) werden im nachfolgenden 3. Abschnitt „Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens“ vorgestellt.

1.1.3 Zu Satz 2 (Aufstellung des Inventars):

1.1.3.1 Allgemeines

Die Vorgabe der Vorschrift, den Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden anzugeben (Inventar), dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde im Jahresabschluss. Das Inventar ist daher zeitnah zum Stichtag 31. Dezember (Abschlussstichtag) aufzustellen und bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar, jedoch sind die Vermögensgegenstände und die Schulden immer getrennt voneinander aufzuführen. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung verlangen Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, so dass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für das Inventar eine Gliederung entsprechend der gemeindlichen Bilanz an.

1.1.3.2 Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Erstellung des Jahresabschlusses alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Es besteht deshalb auch eine grundsätzliche Verpflichtung der Gemeinde, dass der örtlich bestimmte Verantwortliche das in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis unterzeichnen bzw. die für Teilgebiete Verantwortlichen die entsprechenden Teile des Inventars unterzeichnen.

1.2 Zu Satz 3 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle):

1.3.1 Allgemeines

Die Vorschrift verlangt, dass die Vermögensgegenstände mindestens alle drei Jahre durch eine körperliche Inventur aufzunehmen sind. Auch wenn durch eine ordnungsmäßige Buchhaltung grundsätzlich eine zutreffende Fortführung des Bestandes an Vermögensgegenständen und eine Fortschreibung des Wertes der einzelnen Vermögensgegenstände bei Gemeinden angenommen werden kann, muss wie im gewerblichen Bereich üblich, auch eine regelmäßige Kontrolle dahingehend erfolgen, dass sich die erfassten Vermögensgegenstände auch tatsächlich noch im Bestand der Gemeinde befinden. Ein alleiniger Blick in die Buchungsunterlagen kann auch bei den Gemeinden nicht die notwendige Sicherheit bieten. Dies bedeutet kein Misstrauen gegenüber den Beschäftigten der Gemeinde. Die überprüfungspflichtige Beleglage führt vielmehr zum Gegenteil, denn durch die körperliche Inventur sollen in regelmäßigen Abständen die Ergebnisse der Buchinventur der Gemeinde bestätigt werden.

Die verpflichtende regelmäßige Überprüfung des Bestandes an Vermögensgegenständen durch eine körperliche Inventur trägt daher zur Sicherstellung der Aufgabenerfüllung der Gemeinde bei, da erst durch die Inaugenscheinnahme der einzelnen Vermögensgegenstände ein Bild über den tatsächlichen Zustand eines jeden Vermögensgegenstandes und deren weitere Tauglichkeit für die gemeindliche Aufgabenerfüllung entsteht. Auch kann ein ordnungsmäßiger Nachweis des vorhandenen Vermögens wieder für mehrere Jahre auf einfachere Weise aus den Buchungsunterlagen erbracht werden. Die unterschiedlichen Anforderungen an die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens nach den GoB stehen einer regelmäßig wiederkehrenden Überprüfung in Form der körperlichen Bestandsaufnahme nicht entgegen.

1.3.2 Bestandskontrolle als körperliche Inventur

1.3.2.1 Allgemeines

Die ordnungsgemäße Verwaltung des gemeindlichen Vermögens erfordert die Erfassung der Vermögensgegenstände sowie die Pflege der erhobenen Daten für die Aufstellung des Jahresabschlusses. Dies setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung geführt wird, in denen der Bestand, die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind. Am Inventurstichtag kann dann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenbuchhaltung ermittelt und in die Inventarlisten übernommen werden. Zur Vereinfachung und wegen der ordnungsmäßigen Erfassung und Nachvollziehbarkeit des Bestandes an Vermögensgegenständen durch eine automatisierte Anlagenbuchhaltung ist für die Gemeinden zugelassen worden, dass in diesen Fällen eine körperliche Inventur nicht zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres, sondern nur alle drei Jahre durchzuführen ist.

1.3.2.2 Vornahme der Bestandskontrolle

Bei einer körperlichen Inventur sind materiell vorhandene Vermögensgegenstände in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Erfassung der Mengen ist durch Zählen, Messen oder Wiegen vorzunehmen. Der Wert bestimmt sich durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit, Qualität und Zustand. Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Auch sind Vermögensgegenstände der Gemeinde, die als Sachgesamtheit in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sind, z.B. Straßen, Maschinen, als Sachgesamtheit im Rahmen der gemeindlichen Inventur zu erfassen. Zu jeder Zeit muss es einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden kann. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber im Rahmen der regelmäßigen Überprüfung, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z.B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung, nicht verzichtet werden. Bei einer Buchinventur werden dagegen die Bestände nur den Bestandskonten entnommen.

2. Zu Absatz 2 (Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten):

2.1 Allgemeines

Die Vorgabe einer gesonderten Erfassung von Forderungen und Verbindlichkeiten ist Teil der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) und konkretisiert diese. Jedoch wird die bei den Vermögensgegenständen übliche körperliche Inventur durch die Beleginventur ersetzt, da diese für die Forderungen und Verbindlichkeiten die einzige Aufnahmemöglichkeit darstellt. Bei dieser Inventurform muss der Bestand durch Belege der Gemeinde nachgewiesen werden. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge. Bei der Durchführung der Inventur müssen aber auch bereits die Vorgaben zur Bilanzierung der Forderungen und Verbindlichkeiten berücksichtigt werden. Die Beleginventur findet aber auch auf immaterielle Vermögensgegenstände Anwendung.

2.2 Erfassung von Forderungen

Die Forderungen der Gemeinde entstehen aus ihrem öffentlich-rechtlichen und ihrem privatrechtlichen Handeln. Entsprechend sind die Forderungen in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern und im Rahmen der Inventur zu erfassen. Zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören z.B. Gebühren-, Beitrags- und Steuerforderungen sowie Forderungen aus Transferleistungen, z.B. aus der Gewährung von Sozialhilfe. Privatrechtliche Forderungen, z.B. aus einem Vertrag, sind adressatenbezogen zu erfassen, z.B. Forderungen gegenüber dem privaten Bereich, gegen verbundene Unternehmen, gegenüber dem öffentlichen Bereich. Die Forderungsgliederung soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden. Bereits bei der Erfassung der öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Forderungen müssen diese auf ihre Einbringlichkeit hin betrachtet und bewertet werden. Auch die dabei möglichen Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko, dürfen dabei nicht außer Betracht bleiben. Zu beachten ist, dass Risiken, die sich aus dem der Forderung zu Grunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden können. Für den gemeindlichen Jahresabschluss hat dies zur Folge, dass zum Abschlussstichtag jede Forderung der Gemeinde einer individuellen Risikoprüfung unter Beachtung des § 26 GemHVO NRW zu unterziehen und ggf. in der geschätzten Höhe des Ausfalls abzuschreiben ist (Grundsatz der Einzelbewertung). Nur sichere (vollwertige) Forderungen der Gemeinde, bei denen keine Zweifel hinsichtlich eines Zahlungsausfalls bestehen, dürfen mit dem Nominalbetrag in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

2.3 Erfassung von Verbindlichkeiten

Entsprechend der Gliederung der Verbindlichkeiten in der Bilanz der Gemeinde sollen diese im Rahmen der Inventur erfasst werden. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, zu erfassen. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Wichtige Arten von Verbindlichkeiten sind für die Gemeinde die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“, die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“, die Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, aber auch Verbindlichkeiten aus Transferleistungen.

3. Zu Absatz 3 (Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens):

3.1 Allgemeines

Bei der Planung, Vorbereitung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sowie bei der Aufstellung des Inventars sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten, die aber auf die Inventur bezogen als Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu achten sind. Dazu gehören als Grundsätze die Vollständigkeit, die Richtigkeit, der Klarheit, der Dokumentation, der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (Absatz 3), der Grundsatz der Einzelerfassung der Bestände und der Einzelbewertung, die gesonderte Erfassung der

Forderungen und Verbindlichkeiten (Absatz 2) sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit, die bei jeder Inventur Anwendung finden müssen.

3.2 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Dies führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sind. Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen.

3.3 Richtigkeit der Bestandsaufnahme

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung. Auch muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

3.4 Einzelerfassung der Bestände

3.4.1 Allgemeines

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme, d.h. i.d.R. durch eine körperliche Inventur, zu erfassen, soweit nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren, z.B. Festbewertung oder Gruppenbewertung, zu berücksichtigen.

3.4.2 Stichprobeninventur

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

3.4.3 Festbewertung

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung handelt es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des Sachanlagevermögens sowie der für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen. Wird eine Festbewertung für Vermögensgegenstände vorgenommen, ist alle drei Jahre eine körperliche

Bestandaufnahme vorzunehmen. Ergeben sich durch eine solche Inaugenscheinnahme z.B. Erkenntnisse, dass Veränderungen vom Wert oder der Menge vorliegen, ist ggf. eine Anpassung des Festwertes erforderlich.

3.4.4 Gruppenbewertung

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung jedoch nicht für die Einzelerfassung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und bereits bei der Inventur möglich.

3.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Der Grundsatz der Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme erfordert, dass die Vorgehensweise der Inventur im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren sind. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre (vgl. § 58 GemHVO NRW). Bei einer Buchinventur muss die Fortschreibung der Bestände ordnungsgemäß erfolgen, um dem genannten Grundsatz zu genügen.

3.6 Grundsatz der Klarheit

Bei der Inventur muss durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen gewährleistet werden, dass die einzelnen zu ermittelnden Positionen und Posten, z.B. Vermögensgegenstände und Schulden der Gemeinde, eindeutig voneinander getrennt werden können. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung sowie deren Ergebnis in angemessener Zeit nachvollziehen können.

3.7 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z.B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z.B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z.B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiko.

4. Zu Absatz 4 (Örtliche Regelungen zur Inventur):

Vor dem Hintergrund der kommunalen Selbstverwaltung ist die Vorschrift über die Inventur und das Inventar um eine Ermächtigung und Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters zur Regelung der Durchführung der Inventur und ihrer Dokumentation ergänzt worden. Eine wesentliche Voraussetzung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Inventurarbeiten ist eine schriftlich verfasste Inventurrichtlinie. Als interne Vorschrift der Gemeinde wird durch die Inventurrichtlinie die einheitliche und vollständige Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden geregelt. Dadurch wird der Umfang der Inventur sachlich und zeitlich

abgegrenzt und es werden die personellen Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten festgelegt. Ggf. ist jährlich eine Anpassung der Richtlinie vorzunehmen, wenn die Inventurrichtlinie nicht jährlich neu aufgestellt wird. Weitere Inhalte der Inventurrichtlinie sind die allgemeinen Inventurgrundsätze, der Geltungsbereich, die Geltungsdauer, die Art und Weise der Inventurvorbereitung, die bereichsweise Durchführung, die Aufstellung des Inventars, die Aufbewahrung der Unterlagen, die Prüfung sowie die Geltungsdauer sein. Als weiterer Bestandteil der Inventurrichtlinien empfiehlt sich die Festlegung der Zuständigkeiten verknüpft mit den von der Inventur betroffenen Organisationseinheiten. Insgesamt soll die Richtlinie die Grundlage für den Inventurrahmenplan darstellen, der eine sachliche (Sachplan), eine zeitliche (Zeitplan) und eine personelle (Personalplan) Komponente beinhaltet.

Im Sachplan sollen Inventurgebiete, Inventurbereiche und Inventurfelder so festgelegt werden, dass eine exakte Abgrenzung gewährleistet ist. Durch die Festlegung müssen Doppelerfassungen und Erfassungslücken ausgeschlossen und möglichst eine zweckmäßige Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden gewährleistet sein. Mit dem Zeitplan soll der zeitliche Ablauf der Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventurdaten geregelt werden. Die Stichtagsinventur (Inventur am Bilanzstichtag) muss zeitnah zum Abschlussstichtag durchgeführt werden. Sie muss nicht zwingend nur an diesem Tag (31. Dezember), jedoch zeitnah - maximal 10 Tage vor oder 10 Tage nach dem Abschlussstichtag - durchgeführt werden. Die Bestandsveränderungen zwischen dem Inventurstichtag und dem Abschlussstichtag sind zu berücksichtigen. Mit dem Personalplan wird die personelle Verantwortung für die Vorbereitung, Durchführung und Aufbereitung der Inventur geregelt. Dabei liegt die Verantwortung für die Koordination und Durchführung der Inventur bei i.d.R. der vorab zu bestimmenden zentralen Inventurleitung.

Im Rahmen der Inventurrichtlinie bietet sich auch die Erstellung eines Handbuchs oder eines Leitfadens an, in dem die konkrete Vorgehensweise bei der Inventur beschrieben ist. Dabei kann auch eine beispielhafte Aufzählung der nicht zu erfassenden Vermögensgegenstände, z.B. Ablagekorb, PC-Maus, einzelne Teile des Arbeitsmaterials, hilfreich sein.

Hinweis: Zu weiteren Erläuterungen zu Inventur und Inventar und den zulässigen Verfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEE

§ 29

Inventurvereinfachungsverfahren

(1) ¹Ein Inventar kann anhand vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen aufgestellt werden (Buch- und Beleginventur), wenn gesichert ist, dass dadurch die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend darstellt werden. ²§ 28 Abs. 1 Satz 3 findet Anwendung.

(2) ¹Bei der Aufstellung des Inventars darf der Bestand an Vermögensgegenständen nach Art, Menge und Wert auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren ermittelt werden. ²Der Aussagewert dieser Ermittlung muss der tatsächlichen Bestandsaufnahme gleichkommen und das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen.

(3) Auf eine Erfassung der Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Einzelnen wertmäßig den Betrag von 60 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, kann verzichtet werden.

(4) Sofern Vorratsbestände von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, Waren sowie unfertige und fertige Erzeugnisse für den eigenen Verbrauch bereits aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht.

Erläuterungen zu § 29:

I. Allgemeines

Ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur (§ 28 GemHVO NRW) werden in Anlehnung an das Handelsrecht und um die Wirtschaftlichkeit der Inventur zu erhöhen, Inventurvereinfachungen für die Gemeinden zugelassen. Jede der zugelassenen Vereinfachungen ist an Voraussetzungen gebunden. Dies soll dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird. Vor Gebrauch einer Vereinfachungsmöglichkeit ist daher zu prüfen, ob die vorgesehene Maßnahme zu mehr Wirtschaftlichkeit beiträgt als die normale Inventur und der Grundsatz der Vollständigkeit sowie der Grundsatz der Richtigkeit nicht unvertretbar beeinträchtigt werden. Der Absatz 1 enthebt die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ein körperliche Inventur durchzuführen (vgl. § 53 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Buch- und Beleginventur als Inventurvereinfachung):

1.1 Zu Satz 1 (Buch- und Beleginventur):

Die Regelung erlaubt den Gemeinden auf die regelmäßig durchzuführende körperliche Inventur dann zu verzichten, wenn anhand einer vollständigen und ordnungsgemäß geführten Buch- und Beleginventur der Vermögensbestand festgestellt werden kann. Bei der Buch- und Beleginventur wird Art, Menge und Wert der Vermögensgegenstände und Schulden über die Aufzeichnungen in der Buchführung ermittelt. Unter Belegen versteht man hierbei nicht nur Buchungsbelege, sondern auch Urkunden, Dokumente und Grundbuchauszüge. Als Grundlage können auch in den Gemeinden geführte Anlagennachweise dienen.

Die Durchführung einer Buchinventur beim Sachanlagevermögen setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei geführt wird. Als Anlagenkartei kann ersatzweise auch ein Bestandsverzeichnis angesehen werden, das für andere Zwecke als die Buchführung gepflegt wird, z.B. ein Bestandskatalog in einer Bibliothek. In der Anlagenkartei müssen alle Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sein. Am Inventurstichtag kann der buchmäßige Endbestand anhand der Anlagenkartei ermittelt und in die Inventarlisten vorgetragen werden.

Für nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände ist die Beleginventur die einzige Aufnahmemöglichkeit. Hierzu gehören z.B. Bankguthaben und Forderungen. Für die Erfassung können hier Buchungsbelege, Verträge oder Urkunden herangezogen werden. Die Beleginventur wird auch zur Erfassung der Schulden angewandt.

Es muss sichergestellt werden, dass auch mit der Buch- und Beleginventur das Inventar die tatsächlichen Verhältnisse zutreffend darstellt. Dies erfordert, die buchmäßige Erfassung sorgfältig zu führen sowie die Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen laufend zu dokumentieren, damit das Anlagevermögen zuverlässig fortgeschrieben werden kann.

1.2 Zu Satz 2 (Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung):

Durch den Verweis auf § 28 Abs. 1 S. 3 GemHVO NRW soll gewährleistet werden, dass unabhängig von dieser Inventurvereinfachung alle drei Jahre eine körperliche Inventur erfolgen muss. Bei dieser Inventur ist in Augenschein zu nehmen, ob die buchmäßig erfassten Vermögensgegenstände in ihrem Bestand noch wie dokumentiert vorhanden sind, aber auch, ob sie tatsächlich noch dem dokumentierten wirtschaftlichen Zustand entsprechen. Diese regelmäßige körperliche Bestandsaufnahme hilft, die Ergebnisse der Buchinventur zu bestätigen.

2. Zu Absatz 2 (Stichproben als Inventurvereinfachung):

Die Regelung gestattet es den Gemeinden, den Bestand an Vermögensgegenständen entsprechend den handelsrechtlichen Bestimmungen durch eine Stichprobeninventur zu ermitteln. Da dabei nur ausgewählte Elemente und nicht alle Einzelbestände des Gesamtbestands nach Art, Menge und Wert aufgenommen werden müssen, kann dies zu einer erheblichen Reduzierung des Arbeits- und Zeitaufwands führen. Der typische Fall ist die Vorratsinventur, wenn Bestände vorhanden sind, deren Aufnahme durch eine vollständige körperliche Bestandsaufnahme nicht möglich oder mit zu großen Unsicherheiten behaftet ist. Diese Vereinfachung ist aber nur zulässig, wenn die Bestanderfassung mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden (Schätz- oder Testverfahren) oder durch andere geeignete gleichwertige Verfahren erfolgt.

Bei einer Stichprobeninventur müssen die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Stichprobenumfang soll daher mindestens 5 v.H. der ansonsten einzeln aufzunehmenden gleichartigen Vermögensgegenstände betragen und ist ggf. in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten zu erhöhen (Abgrenzung der Grundgesamtheit). Das Ergebnis der Stichprobe muss dem Vermögenswert gleichkommen, der aus einer vollständigen Aufnahme der Inventurgegenstände entsteht, daher müssen die Aussagen aus dieser Inventur mit hinreichender Sicherheit und Genauigkeit getroffen werden können. Der Aufwand der Vorbereitung für eine Stichprobeninventur kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und eine Stichprobeninventur deshalb nicht sinnvoll ist. Auch müssen die Ergebnisse einer Stichprobeninventur für einen sachverständigen Dritten in einer angemessenen Zeit nachprüfbar sein.

3. Zu Absatz 3 (Verzicht auf die Erfassung von Vermögensgegenständen unter einem Wert von 60 €):

Die Vorschrift sieht die dem Handelsrecht entnommene Bagatellgrenze von 60 Euro für die Erfassung von Anlagevermögen durch die Gemeinde vor. Diese Wertgrenze findet keine Anwendung auf gemeindliche Vermögensgegenstände, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind. Wird die Wertgrenze bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens nicht überschritten, darf die Gemeinde auf die Erfassung der betreffenden Vermögensgegenstände in der Anlagenbuchhaltung verzichten.

Derartige kurzlebige Vermögensgegenstände müssen nach § 33 Abs. 4 S. 2 GemHVO NRW nicht aktiviert, sondern können unmittelbar als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung erfasst werden. Die Vereinfachungsregelung entbindet aber nicht die Gemeinde von ihrer Verpflichtung, sich zuverlässig und ausreichende Kenntnis darüber zu verschaffen, ob diese Bagatellgrenze bei ihren angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen tatsächlich nicht überschritten wird.

4. Zu Absatz 4 (Als verbraucht geltende Materialbestände):

Die Vorschrift erleichtert für Gemeinden die Inventur, da bestimmt wird, dass die genannten Materialien, wenn diese für den eigenen Verbrauch der Gemeinde bereits aus Lagern abgegeben worden sind, als verbraucht gelten können. Es ist z.B. vielfach üblich, kleinere Mengen an Büromaterial unmittelbar bei den einzelnen Mitarbeitern in den Diensträumen zu lagern. Solche Materialbestände fallen unter diese Vorschrift und müssen daher nicht nachgehalten und im Rahmen der jährlichen Inventur erfasst werden.

5. Geringwertige Vermögensgegenstände und Inventur

Bei geringwertigen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, d.h. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, wird unterstellt, dass sie i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr haben. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die mögliche Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Die Wertgrenze von 410 Euro ist jedoch nur anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen für diese Vereinfachung nicht in Betracht. Sie wirkt sich auch auf die von der Gemeinde durchzuführende Inventur aus.

Den Gemeinden wird es ermöglicht, geringwertige Vermögensgegenstände im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung oder Vollabschreibung nach § 33 Abs. 4 S. 1 GemHVO NRW). Außerdem kann bei den geringwertigen Vermögensgegenständen ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Güter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden. In der Bandbreite der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 60 Euro und 410 Euro sind die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe nachzuweisen, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind. Auch kann durch die Vornahme der Buchungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von geringwertigen Vermögensgegenständen der Gemeinde auf einem gesonderten Konto bzw. die Erfassung der Zu- und Abgänge in einem fortlaufenden Verzeichnis deren Vorhandensein nachvollziehbar gemacht werden, so dass auf eine Inventarisierung dieser Vermögensgegenstände bzw. deren Aufnahme in ein Bestandsverzeichnis verzichtet werden kann. Im Rahmen der Inventur wird der Nachweis der geringwertigen gemeindlichen Vermögensgegenstände dann aus diesen bei der Gemeinde vorhandenen Unterlagen geführt.



§ 30

Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

- (1) ¹Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. ²Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. ³Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.
- (2) ¹Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). ²Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.
- (3) ¹Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. ²Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. ³Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.
- (4) ¹Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. ²Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.
- (5) ¹Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. ²Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.
- (6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

Erläuterungen zu § 30:

I. Allgemeines

Die Vorschrift regelt in Ausfüllung der §§ 89 und 93 GO NRW die für die Zahlungsabwicklung und Liquiditätsplanung im Interesse der Sicherheit unabdingbaren Ausführungsgrundsätze. Sie soll sicherstellen, dass Zahlungsverfahren bei den Buchungen und Abschlüssen nach einheitlichen Maßstäben hinreichend sicher durchgeführt werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt und Zweck der Zahlungsabwicklung):

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Aufgabenbereiche der Zahlungsabwicklung):

Mit dieser Vorschrift werden die besonderen Aufgaben der gemeindlichen Finanzbuchhaltung in ihrem Bereich „Zahlungsabwicklung“ näher definiert. Zu den Aufgaben gehören die Annahme von Einzahlungen sowie die Leistung von Auszahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Fälligkeitszeitpunkten zu leisten oder anzunehmen. Auch die Durchführung des Zahlungsverkehrs der Gemeinde dient der Ausführung des Haushaltsplans. Die Notwendigkeit die Aufgaben der Zahlungsabwicklung ordnungsmäßig zu erledigen sowie Sicherheitsgesichtspunkte erfordern, dass jeder Zahlungsvorgang von der Gemeinde erfasst und dokumentiert wird und die Unterlagen über die Zahlungsvorgänge von der Gemeinde vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet geführt werden.

Soweit die Gemeinde auch Aufgaben einschließlich der Zahlungsvorgänge für Dritte erledigt oder für Dritte Finanzmittel an Fremde weiterleitet, sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 GemHVO NRW gesondert zu erfassen und zu belegen. Zum Stichtag des gemeindlichen Jahresabschlusses ist

der Bestand von fremden Finanzmitteln bei der Gemeinde in die gemeindliche Finanzrechnung einzubeziehen, weil diese den gesamten Bestand der liquiden Mittel der Gemeinde ausweisen und dieser mit dem entsprechenden Wertansatz in der Bilanz in Einklang stehen muss.

Zu den Aufgaben der Zahlungsabwicklung der Gemeinde gehört aber auch die Verwaltung der vorhandenen Finanzmittel sowie die Einrichtung von Bankkonten, die Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln, den Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks, die Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel, die Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung. Diese Aufgaben einschließlich der Abwicklung von Zahlungen und die Behandlung fremder Finanzmittel hat der Bürgermeister in einer Dienstanweisung auf der Grundlage des § 31 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO NRW zu regeln. Vor diesem Hintergrund bietet es sich an, in der örtlichen Praxis dem Bereich „Zahlungsabwicklung“ auch die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen zu übertragen (vgl. § 31 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO NRW).

1.2 Zu Satz 3 (Zuordnung von Mahnwesen und Zwangsvollstreckung):

Die gesonderte Vorgabe in Satz 3 dieser Vorschrift, dass der Zahlungsabwicklung das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung obliegen, ist aus der Anbindung dieser beiden Aufgaben an die frühere Gemeindekasse entstanden. Sie stellt lediglich eine Konkretisierung des § 2 Abs. 1 Nr. 2 des Verwaltungsvollstreckungsgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (Verwaltungsvollstreckungsgesetz NRW – VwVG NRW) vom 19.02.2003 GV. NRW. S. 156 (SGV. NRW. 2010) dar, nach dem die Vollstreckungsbehörde bei den Gemeinden, die für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren jeweils bestimmte Stelle ist. Ausgehend davon, dass im Bereich „Zahlungsabwicklung“ der Finanzbuchhaltung nicht mehr die Buchungen vorgenommen werden, sondern diese im Bereich „Geschäftsbuchführung“ erledigt werden, ist es sachgerecht, auf der Grundlage des § 31 Abs. 2 Nr. 1.9 GemHVO NRW die Finanzbuchhaltung als die für das Mahn- und Vollstreckungsverfahren zentrale Stelle anzusehen. Das Mahnwesen hat seinen Ausgang im Buchungsgeschäft, da dort die Debitoren- und Kreditorenbuchungen vorgenommen werden. Dies darf jedoch nicht zu „zwei Vollstreckungsbehörden“ führen, eine zuständig für das Mahnverfahren, die andere für die übrigen Vollstreckungsverfahren. Das Verwaltungsvollstreckungsgesetz verlangt durch § 2 nur eine bestimmte zentrale Stelle bei den Gemeinden als Vollstreckungsbehörde.

2. Zu Absatz 2 (Prüfung und Feststellung eines Zahlungsvorgangs):

2.1 Zu Satz 1 (Sachliche und rechnerische Feststellung):

2.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, jeden Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung aus ihren Geschäftsvorfällen auf den Grund und die Höhe zu prüfen und festzustellen, d.h. deren Richtigkeit zu bestätigen, denn die sachliche und rechnerische Feststellung bei einem Geschäftsvorfall ist eine wichtige Voraussetzung für die Durchführung des Zahlungsvorgangs bei der Gemeinde. Mit der persönlichen Unterzeichnung eines solchen Bestätigungsvermerks übernimmt der jeweilige Beschäftigte der Gemeinde die Verantwortung für die sachliche und/oder die rechnerische Richtigkeit der für die Zahlung maßgebenden Angaben (sachliche und/oder rechnerische Feststellung). Die allgemeinen Grundsätze für die Feststellung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit eines Geschäftsvorfalles können nicht in gleicher Art und Weise bei allen gemeindlichen Geschäftsvorfällen angewendet werden. Insbesondere bei Geschäftsvorfällen, bei denen Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden, sind die Form und der Umfang der sachlichen und rechnerischen Feststellung unter Einbeziehung der Art und des Ablaufs des automatisierten Verfahrens sowie unter Berücksichtigung der den gemeindlichen Beschäftigten erteilten Zugriffsbefugnisse in der örtlichen Vorschrift festzulegen.

2.1.2 Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit

Mit der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall wird ausgedrückt, dass der Zahlungsbetrag sowie alle dazu gehörenden Berechnungen in den für die Durchführung eines Zah-

lungsvorgangs notwendigen begründenden Unterlagen (Belegpflicht) richtig sind. Die durch einen gemeindlichen Beschäftigten erteilte Bestätigung der Richtigkeit erstreckt sich daher auch auf die zutreffende Anwendung der den Berechnungen zu Grunde liegenden Ansätze, z.B. nach Gebührentarifen, Verträgen, Satzungen u.a.

Die Befugnis für die rechnerische Feststellung soll geeigneten Beschäftigten der Gemeinde im Rahmen ihrer Aufgabenerfüllung übertragen werden. Von den beauftragten Beschäftigten dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall auch geboten sein, so dass Bestätigungen der rechnerischen Richtigkeit ggf. auch nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) abgegeben werden können.

Die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall kann auch durch einen Beschäftigten der Gemeinde vorgenommen werden, dem die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde. In diesen Fällen kann die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit mit der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit verbunden werden, so dass mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Beschäftigten der Gemeinde beiden Feststellungserfordernissen nachgekommen wird.

2.1.3 Bestätigung der sachlichen Richtigkeit

Mit der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall wird ausgedrückt, dass die für die Ausführung einer Zahlung maßgebenden Angaben richtig sind. Auch wird mit der persönlichen Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks bescheinigt, dass nach den geltenden Vorschriften und nach den Grundsätzen der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit verfahren worden ist, die Lieferung oder Leistung als solche und auch in der Art ihrer Durchführung geboten war und der Geschäftsvorfall sachgemäß und vollständig ausgeführt worden ist, auch wenn dies ggf. nicht ausdrücklich im Bestätigungsvermerk enthalten ist.

Die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit soll von gemeindlichen Beschäftigten vorgenommen werden, die befähigt sind, die zu beurteilenden Sachverhalte zu überblicken. Von den beauftragten Beschäftigten dürfen im Einzelfall in zulässiger Weise die aus ihrer Sicht notwendigen Ergänzungen und Abänderungen hinsichtlich des Umfangs der Bestätigung der sachlichen Richtigkeit vorgenommen werden. Derartige Beschränkungen oder Einschränkungen können im Einzelfall auch geboten sein, so dass Bestätigungen der sachlichen Richtigkeit ggf. auch nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) abgegeben werden können.

Von den Beschäftigten der Gemeinde, denen die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen Richtigkeit übertragen wurde, kann auch die rechnerische Richtigkeit bei einem gemeindlichen Geschäftsvorfall bestätigt werden. In diesen Fällen muss im Bestätigungsvermerk sowohl die Bestätigung der sachlichen Richtigkeit als auch die Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit enthalten sein. Mit der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch den Beschäftigten der Gemeinde wird dann beiden Feststellungserfordernissen nachgekommen.

2.2 Zu Satz 2 (Regelung zur Befugnis der Bestätigung):

Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister der Gemeinde hat die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung durch die gemeindlichen Beschäftigten unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu regeln. Er soll das für die Durchführung der Bestätigung Erforderliche in einer Vorschrift festlegen (vgl. § 31 Abs. 2 GemHVO NRW). Eine solche Vorschrift soll ausgehend von der allgemeinen Verpflichtung jedes gemeindlichen Beschäftigten, einen Zahlungsanspruch oder eine Zahlungsverpflichtung der Gemeinde auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und hinsichtlich der Richtigkeit zu bestätigen, den Kreis der Beschäftigten als Befugte für die sachliche oder rechnerische Bestätigung der Richtigkeit abgrenzen. Außerdem kann durch eine solche örtliche Vorschrift zugelassen werden, dass bei gemeindlichen Geschäftsvorfällen im Rahmen der Ausübung der sachlichen Feststellung gleichzeitig auch die rechnerische Feststellung erteilt werden kann oder bestimmt werden, dass in besonderen Einzelfällen eine Bestätigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit nur für Teile eines Geschäftsvorfalles (Teilbestätigungen) erteilt werden darf, so dass mehrere Beschäftigte mitwirken müssen. Außerdem muss örtlich festgelegt werden, dass ein Beschäftigter in eigenen Angelegenheiten, z.B. eigene Reisekosten, keine Feststellung der Zahlungsverpflichtung der Gemeinde vornehmen darf.

3. Zu Absatz 3 (Vier-Augen-Prinzip):

3.1 Zu Satz 1 (Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht in einer Hand):

Nach der Vorschrift dürfen die Zahlungsabwicklung und die Buchführung der Gemeinde nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Dieses in der Vorschrift ausdrückliche Verbot ist aus Sicherheitsgesichtspunkten allgemein erforderlich. Auch besondere Gegebenheiten im Rahmen der örtlichen Finanzbuchhaltung geben keinen Anlass, auf eine Trennung zwischen der Zahlungsabwicklung und der Buchführung der Gemeinde zu verzichten. Die Gemeinde hat zudem dafür Sorge zu tragen, dass keine unbefugten Eingriffe oder Einwirkungen von außen oder innen auf die Finanzbuchhaltung ausgeübt werden, die sich zum Schaden der Gemeinde auswirken können. Die gesetzliche Bestimmung stellt deshalb keine unnötige oder sachfremde Vorgabe für die Gestaltung des Geschäftsablaufs in der gemeindlichen Verwaltung dar.

Das Verbot in der Vorschrift wird durch das im gemeindlichen Geschäftsablauf grundsätzlich verankerte „Vier-Augen-Prinzip“ umgesetzt. Durch die Anwendung dieses Prinzips soll die ordnungsgemäße Aufgabenerledigung gesichert und die Verantwortlichkeiten im Rahmen der gemeindlichen Finanzbuchhaltung, in der die Buchführung und Zahlungsabwicklung der Gemeinde zu erledigen sind, klar unterschieden werden und mindestens zwei Beschäftigte an der Abwicklung eines Geschäftsvorfalles beteiligt sein. Die Verpflichtung der Gemeinde, die Aufgabenerledigung der Buchführung und der Zahlungsabwicklung durch mehrere Beschäftigte erledigen zu lassen, schließt ein, dass auch während einer Vertretungszeit das Verbot in der Vorschrift bzw. das „Vier-Augen-Prinzip“ einzuhalten ist, d.h. auch in dieser Zeit die gemeindliche Zahlungsabwicklung und die gemeindliche Buchführung nicht in einer Hand liegen dürfen.

3.2 Zu Satz 2 (Zahlungsabwicklung oder Buchführung und Bestätigung der Richtigkeit):

Nach der Vorschrift darf den Beschäftigten der Gemeinde, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. Die Beschränkung in der Übertragung der Befugnis der sachlichen und rechnerischen Feststellung durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister der Gemeinde ist aus allgemeinen Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich. Die Ausübung dieser Befugnis macht die Durchführung eines Zahlungsvorgangs bzw. den Zahlungsverkehr zu Lasten der Gemeinde erst möglich.

Es liegen örtlich jedoch oftmals Sachverhalte für gemeindliche Zahlungen vor, z.B. aus Vollstreckungsaufgaben u.a., die bedingen, dass in solchen Einzelfällen nur ein Beschäftigter der Gemeinde, dem die Abwicklung von Zahlungen oder die Buchführung obliegt, diesen örtlichen Geschäftsvorfall zutreffend beurteilen kann. Grundsätzlich muss auch in solchen Fällen dem „Vier-Augen-Prinzip“ Rechnung getragen werden. Wenn dies in Einzelfällen örtlich nicht immer umsetzbar ist, muss geprüft und festgelegt werden, in welchen Fällen es vertretbar ist, formal keine weitere Person in diesen Geschäftsablauf mehr einzubinden. Es sollte nur ausnahmsweise zugelassen werden. Im Hinblick darauf, sollten derartige Geschäftsvorfälle schon bei der Auswahl der Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen und gleichzeitig die Befugnis zur Bestätigung der sachlichen und/oder der rechnerischen Richtigkeit übertragen werden soll, berücksichtigt werden.

3.3 Zu Satz 3 (Freigabe von Zahlungsaufträgen):

Die weitere Vorgabe in der Vorschrift, dass Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten freizugeben sind, beruht auf einer Vielzahl von Sicherheitsgesichtspunkten. Dazu gehört auch der Grundsatz der Mitwirkung von zwei Beschäftigten bei der Festsetzung von Zahlungsaufträgen. Dieser Grundsatz stellt nicht nur eine Vorgabe für eine sachdienliche Gestaltung des Verwaltungsablaufs dar, sondern ist auch Ausdruck dafür, dass verpflichtende Erklärungen bzw. Zahlungen zu Lasten der Gemeinde im Alleingang eines Beschäftigten zu vermeiden sind. Die Überweisungsaufträge und Abbuchungsaufträge der Gemeinde, aber auch Abbuchungsvollmachten, Schecks u.a. gehören zu den Mitteln, die der Verfügung über die Bestände auf den Geschäftskonten der Gemeinde dienen. Für die Anwendung der automatisierten Datenverarbeitung bedeutet dies, dass nicht wie in Papierform jeweils eine Unterschrift zu leisten ist, sondern die technischen Voraussetzungen dafür vorhanden sein müssen, dass ein Zahllauf erst in Gang gesetzt wird, wenn dafür die Freigabe durch zwei Beschäftigte erfolgt ist. Die Art

oder Form einer solchen Freigabe ist unter Einbeziehung der Möglichkeiten des eingesetzten automatisierten Verfahrens festzulegen.

4. Zu Absatz 4 (Abstimmung der Finanzmittelkonten):

4.1 Zu Satz 1 (Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten):

Durch den doppischen Buchungskreislauf ist es möglich, Abstimmungen der einzelnen Bankkonten und der Kassenkonten künftig zu vereinfachen, da deren buchmäßige Bestände jederzeit abrufbar sind. Mit Einführung des NKF wird daher nicht mehr von „Abschlüssen“, sondern von „Abstimmungen“ gesprochen. Dies wird durch die Vorschrift aufgegriffen, die in Satz 1 bestimmt, dass die Finanzmittelkonten am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen sind. Diese notwendige tägliche Abstimmung betrifft den Abgleich der buchmäßigen Bestände der Finanzmittelkonten (Bestandskonten) auf der einen, den Kontoständen lt. Bankauszügen und den vorhandenen Zahlungsmitteln auf der anderen Seite. Hierzu sind täglich nach Abschluss der zahlungswirksamen Buchungsarbeiten die vorhandenen Buch- und Ist-Bestände in geeigneter Weise zu protokollieren. Zur Sicherstellung einer reibungslosen täglichen Abstimmung bedarf es im Einzelfall besonderer Konten in Abhängigkeit von der vor Ort genutzten automatisierten Datenverarbeitung und dem gewählten Buchungsablauf.

4.2 Zu Satz 2 (Abstimmungen der Finanzmittelkonten für den Jahresabschluss):

Zum Jahresabschluss wird in Satz 2 der Vorschrift bestimmt, dass am Ende des Haushaltsjahres die Finanzmittelkonten für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen sind und der Bestand an Finanzmitteln festzustellen ist. Die Jahresabstimmung der Finanzmittelkonten erfolgt durch Abstimmung mit den Bankauszügen, Schecks und Kassenbestände zum 31.12. eines jeden Haushaltsjahres analog dem Verfahren der täglichen Abstimmungen. Abhängig davon, ob die Finanzrechnung in den doppischen Verbund integriert ist oder alternativ die Finanzmittelkonten doppisch geführt werden, sind verschiedene Abschlussbuchungen in den Konten der Finanzrechnung erforderlich. Zu beachten ist hierbei das Saldierungsverbot und die bilanzielle Notwendigkeit, jedes einzelne Bankkonto auf seinen Abschlussaldo hin zu betrachten. Werden die Finanzrechnungskonten dagegen in einer Nebenbuchhaltung statistisch mitgeführt, sind die Abschlussalden in das Abschlusskonto der Finanzrechnung zu übertragen, ohne jedoch auf der Aktivseite der Bilanz gegen gebucht zu werden. Der zu ermittelnde Betrag dient lediglich zum Abgleich mit dem Abschlussbestand der vorhandenen Finanzmittelkonten („Liquide Mittel“).

5. Zu Absatz 5 (Prüfung der Zahlungsabwicklung):

5.1 Zu Satz 1 (Unvermutete Prüfung):

Nach der Vorschrift ist die Zahlungsabwicklung der Gemeinde mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Diese Prüfung ist u.a. aus Sicherheitsgesichtspunkten erforderlich, auch wenn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung hat (vgl. § 31 Abs. 4 GemHVO NRW). Eine unvermutete Prüfung setzt voraus, dass der zu prüfenden Zahlungsabwicklung der Prüfungszeitpunkt nicht bekannt ist, so dass ein Überraschungseffekt damit verbunden ist. Sie beinhaltet, dass eine Bestandsaufnahme und weitere Tatbestände zum Gegenstand der Prüfung der Abwicklung des Zahlungsverkehrs gemacht werden. Dazu zählen insbesondere die Einhaltung der örtlichen Regelungen, die unter Einbeziehung der Standards über die Verwaltung der Zahlungsmittel nach § 31 Abs. 2 Nr. 3 GemHVO NRW zu erlassen sind. Über die Prüfung ist ein Prüfungsbericht zu erstellen und eine Feststellung über die Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung zu treffen. Diese Feststellung kann mit Einschränkungen abgegeben oder auch verweigert werden (vgl. § 101 GO NRW).

5.2 Zu Satz 2 (Verzicht auf die unvermutete Prüfung):

Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung der Gemeinde (vgl. § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW), kann aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen heraus auf diese jährlich durchzuführende unvermutete Prüfung verzichtet werden. Dieser Verzicht wird durch die Vorschrift ausdrücklich zugelassen. Wenn durch die Gemeindeprüfungsanstalt im Rahmen der überörtlichen Prüfung die Zahlungsabwicklung geprüft worden ist (vgl. § 105 Abs. 3 Nr. 2 GO NRW), ist es vertretbar, auf eine weitere Prüfung durch die Aufsicht oder die örtliche Rechnungsprüfung in Form einer unvermuteten Prüfung zu verzichten.

5.3 Durchführung der unvermuteten Prüfung

Die Vorschrift bestimmt nicht ausdrücklich, durch wen die unvermutete Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung vorzunehmen ist. Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat als Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (vgl. § 31 Abs. 4 GemHVO NRW) über die Durchführung der Prüfung und deren Zeitpunkt zu entscheiden. Er wird sie i.d.R. nicht selbst vornehmen, sondern sich Dritter bedienen. Die Durchführung dieser Prüfung kann durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde erfolgen, auch wenn diese eine dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung nach § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW vornimmt. Außerdem besteht auf der Grundlage dieser Vorschrift auch die Möglichkeit, außerhalb der Gemeinde stehende Dritte mit einer unvermuteten örtlichen Prüfung der gemeindlichen Zahlungsabwicklung zu beauftragen. Die Entscheidung darüber obliegt der Gemeinde. Sie kann zudem zusätzliche Prüfungen der Zahlungsabwicklung vornehmen lassen, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus ein Anlass dazu besteht.

6. Zu Absatz 6 (Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung):

6.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift muss die Gemeinde unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes in § 75 Abs. 6 GO NRW und der Regelungen in § 89 GO NRW ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen gewährleisten. Gleichwohl beinhaltet dies nicht, dass die Gemeinde ihre Liquiditätsplanung allein auf den Finanzplan gründen darf. Die Liquiditätsplanung hat die Gemeinde so vorzunehmen, dass sie zu den einzelnen Fälligkeitsterminen ausreichend Finanzmittel hat, um zahlungsfähig zu sein und um Liquiditätsschwankungen ausgleichen zu können. Deshalb gehört nicht nur dazu, die kurzfristigen und langfristigen Ansprüche hinsichtlich ihrer Fälligkeiten zu betrachten, sondern auch sorgfältig die finanziellen Auswirkungen aus kurzfristigen und langfristigen Verpflichtungen, z.B. aus dem gemeindlichen Versorgungssystem für die Beamtinnen und Beamte, aus Rückstellungen u.a. einzubeziehen. Dabei bedarf es Annahmen zur Entwicklung dieser Verpflichtungen, um eine langfristige Liquiditätsplanung zu erreichen. Die Liquiditätsplanung insgesamt sollte z.B. auch dazu beitragen, dass die Forderungen unmittelbar nach dem Verursachungszeitpunkt in der Finanzbuchhaltung erfasst und termingerecht realisiert werden, ggf. mit Hilfe des Mahn- und Vollstreckungswesens. Auch eine bedarfsgerechte Bewirtschaftung von Festgeldern und die rechtzeitige Sicherstellung von Krediten für Investitionen (vgl. § 86 GO NRW) und Krediten zur Liquiditätssicherung (vgl. § 89 GO NRW) ist Teil der gemeindlichen Liquiditätsplanung. Dieses verpflichtet die Gemeinde, sich selbst täglich Kenntnisse über Zahlungsmittelzuflüsse und Zahlungsmittelabflüsse sowie über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität von Anlagemöglichkeiten zu verschaffen. Dazu gehört, die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW zu beachten und zu berücksichtigen, ob und in welchem Umfang die Gemeinde die ihr zustehenden Ansprüche stundet, niederschlägt oder erlässt, aber auch, wie die Einziehung der Ansprüche vorgenommen wird (vgl. §§ 23 und 26 GemHVO NRW).

6.2 Sicherung einer ausreichenden Liquidität

6.2.1 Allgemeines

Mit der gesetzlich vorgesehenen Liquiditätsplanung soll eine ausreichende Liquidität der Gemeinde gesichert werden, so dass in die Bewertung, ob dies gegeben ist, grundsätzlich die verfügbaren Zahlungsmittel sowie die

Forderungen und Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihrer Kassenwirksamkeit einzubeziehen sind. Für die Beurteilung einer ausreichenden Liquidität bietet sich die Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens durch die Gemeinde an. Dieses muss unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse der Gemeinde der Art und Komplexität der gemeindlichen Geschäftsvorfälle eine adäquate laufende Ermittlung und Überwachung des Liquiditätsrisikos und der Liquiditätslage gewährleisten. Auch muss das Verfahren einen Aufschluss über zu erwartende erhebliche Mittelabflüsse sowie über die Aufnahme von Finanzierungsmitteln von Dritten ermöglichen. Aber auch die Auswirkungen von Liquiditätsengpässen müssen erkennbar sein, damit von der Gemeinde die notwendigen Maßnahmen dagegen ergriffen werden können. Im Zusammenhang mit der Einschätzung, bei welchem Niveau ein mittleres oder ein hohes Risiko für eine nicht ausreichende Liquidität entsteht, sollten geeignete Obergrenzen für Liquiditätsrisiken wie sie vergleichsweise auch im Zinsmanagement zur Anwendung kommen, bestimmt und zudem regelmäßig überprüft werden. Auch bedarf es bereits im Vorfeld einer Auswahl von möglichen Maßnahmen im Falle der Beseitigung einer Gefährdung. Werden von der Gemeinde zudem Beobachungskennzahlen, z.B. Liquiditätskennzahlen, die das Verhältnis zwischen den verfügbaren Zahlungsmitteln und den Zahlungsverpflichtungen in einem bestimmten Zeitraum angeben (vgl. Liquiditätsspiegel) eingesetzt, tragen diese zu einer Verbesserung der Einschätzung der Liquiditätserfordernisse bei der Gemeinde bei.

Außerdem kann es sinnvoll sein, aus der Bilanz das Schuldendeckungspotential zu ermitteln, in dem von der Gemeinde bestimmt wird, welche Vermögensgegenstände veräußerbar sind, veräußerbar sein können oder sollen und welche Vermögensgegenstände nicht veräußerbar sind. Dies erfordert, für die ausgewählten veräußerbaren Vermögensgegenstände auch den Veräußerungswert zu ermitteln. Die sich daran anschließende Gegenüberstellung des erzielbaren Erlöses dieses Vermögens mit dem aufgenommenen Fremdkapital lässt das tatsächliche Schuldendeckungspotential erkennen. Dies ist jedoch nur dann auch zutreffend, wenn im Falle einer Zahlungspflicht die notwendige Liquidität auch durch die Veräußerung der zuvor bestimmten Vermögensgegenstände erfolgt. Zur Liquiditätsplanung gehört auch die Einschätzung des Risikos, dass der Gemeinde keine kurzfristigen Liquiditätskredite zur Überbrückung von Liquiditätsengpässen mehr gewährt werden. Dieser mögliche Sachverhalt darf jedoch nicht negativ belegt werden, sondern muss als Chance für einen Neuanfang der Entschuldung verstanden werden, bei dem auch neue Instrumente zur Schuldenbegrenzung zum Einsatz kommen müssen und schnellstmöglich ein Sanierungsweg besprochen bzw. eingeschlagen wird.

6.2.2 Kredite zur Liquiditätssicherung

Dem Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn es ihr ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Daher ist der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltsatzung festzusetzen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 89 GO NRW). Diese Kredite stellen für die Gemeinde kurzfristiges Fremdkapital dar, das ihr in Form von einzelnen kurzfristigen Krediten oder als Überziehungs- oder Kontokorrentkredit zur Verfügung gestellt wird. Der jahresbezogene Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung stellt eine örtliche Schätzgröße aus den Erfahrungswerten der Gemeinde dar. Diese Ermächtigung in der Haushaltssatzung beinhaltet das Recht, jeweils bei Bedarf innerhalb des Haushaltsjahres die notwendigen Kredite zur Liquiditätssicherung im von Rat gesetzten Rahmen aufzunehmen, der aber nicht überschritten werden darf. Die einzelnen Kreditaufnahmen sind dabei nur dann nominal zusammen zu rechnen, wenn sie sich zeitlich überschneiden. Außerdem bringt es der tagesgenau zu ermittelnde Bedarf an diesen Krediten mit sich, dass deren Rückzahlungsbetrag zum Stichtag des Jahresabschlusses nicht genau vorhersehbar ist. Daher bedarf einer Veranschlagung eines Betrages für Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan nicht, gleichwohl aber der Erfassung des Ist-Wertes am Abschlussstichtag. Dies gilt auch, wenn statt der Aufnahme einzelner Kredite der Gemeinde insgesamt ein Überziehungs- oder Kontokorrentkredit eingeräumt wurde. Es hat zur Folge, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln darstellt.

6.2.2.1 Aufnahme einzelner Kredite zur Liquiditätssicherung

Mit einzelnen kurzfristigen Krediten zur Liquiditätssicherung wird die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde für einen bestimmten vorhersehbaren Zeitraum gesichert. Ein Hauptmerkmal dieses „Betriebsmittelkredites“ ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils nicht länger als ein Jahr. Derartige Kredite werden als Festbetragskredit ausgestaltet, bei denen sich die Gemeinde vertraglich

gegenüber dem Kreditgeber verpflichtet, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen. Auch bei der Aufnahme eines solchen Darlehens stellt der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze zur Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel dar.

6.2.2.2 Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung

Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Dies hat zur Folge, dass zwischen der Bank und der Gemeinde verschiedene Rechtsbeziehungen in Form eines Girovertrages gem §§ 676 - 676 h BGB, eine Kontokorrentabrede i.S.d. § 355 HGB und eine Kreditvertrag in Form eines Kontokorrentkredites gem. § 493 BGB besteht.

Im Rahmen des Girovertrages richtet die Bank für die Gemeinde ein Konto ein, hat eingehende Zahlungen zu Gunsten der Gemeinde dem Konto gutzuschreiben und Überweisungsaufträge der Gemeinde zu Lasten des gemeindlichen Kontos auszuführen. Die Kontokorrentabrede i.S.d. § 355 HGB beinhaltet, dass die sich aus dem Girovertrag ergebenden wechselseitigen Ansprüche und Leistungen einzelne Posten der laufenden Rechnung darstellen, die zum Schluss der vereinbarten Rechnungsperiode zur Feststellung des Überschusses verrechnet werden. Daneben wird ein Kreditvertrag abgeschlossen, durch den der Gemeinde ein Dispositionskredit eingeräumt wird, durch den die Gemeinde auf ihrem Girokonto bis zu einer bestimmten Kreditlinie einen debitorischen Saldo herbeiführen kann. In diese Rechtsbeziehungen ist noch eine Verrechnungsabrede in Form eines Aufrechnungsvertrages enthalten, so dass es bei einer Aufrechnung keiner gesonderten Aufrechnungserklärung bedarf. Die Kontokorrentverrechnung ist spätestens im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses vorzunehmen, bei der zu beachten ist, dass der in der Haushaltssatzung festgesetzte Höchstbetrag die Höchstgrenze für alle Arten der Verstärkung der gemeindlichen Zahlungsmittel darstellt.

6.3 Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling

Ein Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling kann von der Gemeinde im Rahmen der in ihren Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen dazu genutzt werden, die voraussichtlich benötigte Liquidität zutreffend verfügbar zu haben und dazu möglichst die notwendigen Finanzierungskosten zu verringern. Auf einem einzigen Konto (Zentral- oder Zielkonto oder Masteraccountkonto) werden täglich die Salden der Konten der am Liquiditätsverbund Beteiligten zusammengeführt und miteinander verrechnet. Überträgt ein am Cashpooling Beteiligter von seinem Konto (Ursprungskonto) einen positiven Saldo auf das Zentralkonto, so gewährt der Beteiligte damit dem Inhaber des Zentralkontos ein Darlehen. Umgekehrt stellt die Bereitstellung von Liquidität vom Zentralkonto auf das Ursprungskonto eines Beteiligten ebenfalls eine Darlehensgewährung, jedoch durch den Inhaber des Zentralkontos, dar. Die Geldbewegungen zwischen diesen Konten stellen zivilrechtliche Schuldverhältnisse (Darlehen) zwischen den Beteiligten dar.

Nach Auskunft der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) ist die Ausnahmeregelung in § 2 Abs. 1 Nr. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz - KWG) vom 09.09.1998 (BGBl. I S. 2776) auch auf Gemeinden anwendbar. Damit ist die Tätigkeit der Gemeinde im Rahmen eines Liquiditätsverbundes zwischen den o.a. gemeindlichen Beteiligten nicht als Tätigkeit eines Kreditinstituts zu bewerten. Die Vorschrift des § 107 Abs. 6 GO NRW, nach dem die Gemeinden kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen, steht dem nicht entgegen. Die Nutzung des Konzernprivilegs für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde setzt jedoch das Bestehen einer Allein- oder Mehrheitsgesellschafterstellung der Gemeinde bei den betreffenden kommunalen Betrieben oder die verpflichtende Einbeziehung dieser Betriebe in die Vollkonsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss voraus.

Richtet eine Gemeinde einen Liquiditätsverbund bzw. ein Cashpooling mit einem Masteraccountkonto zwischen der Kernverwaltung und ihren wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW), den organisatorisch verselbstständige Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) und rechtlich selbstständigen gemeindlichen Unternehmen ein, bedarf es einer Abstimmung über die Abwicklung der Geldgeschäfte und der Festlegung von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Dies insbesondere dann, wenn auch

rechtlich selbstständige Unternehmen der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden. In diesen Fällen kann die finanzwirtschaftliche Verantwortung nicht alleine von der Kernverwaltung der Gemeinde getragen werden. Sollen in einem solchen Liquiditätsverbund die Abwicklung der Geldgeschäfte über die Kernverwaltung der Gemeinde erfolgen, tritt die Gemeinde für die rechtlich selbstständigen Unternehmen als „innere“ Bank auf. Ein solcher Liquiditätsverbund darf jedoch nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres eigenen haushaltsmäßigen Bedarfs aufnimmt. Es ist daher geboten, unter Beachtung des Runderlasses des Innenministeriums vom 11.06.2008 in den örtlichen Regelungen zur Finanzbuchhaltung gem § 31 GemHVO NRW, einen sachgerechten Handlungsrahmen sowie die Verantwortlichkeiten für einen gemeindlichen Liquiditätsverbund festzulegen.

6.4 Liquiditätsspiegel

Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel (vgl. nachfolgendes Schema).

Liquiditätsspiegel Teil A						
	Arten der Zahlungsmittel und Zahlungs- verpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Vor- jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr nach Fälligkeit			
			täglich bis zu 1 Monat EUR	über 1 Monat bis zu 3 Monaten EUR	über 3 Monate bis zu 6 Monaten EUR	über 6 Monate bis zu 12 Monaten EUR
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					
Liquiditätsspiegel Teil B						
	Arten der Zahlungsmittel und Zahlungs- verpflichtungen	Stand (Betrag) am 31.12 des Haus- halts- jahres EUR	Veränderungen bei einer Fälligkeit von			Hin- weise
			bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
	(Gliederung detaillierter als in der Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2 - 2.4 und Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW)					

Abbildung 74 „Liquiditätsspiegel“

Ein solcher Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei. Er ist ein internes Instrument, dass nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzla-

ge der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Anders als beim Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel, bei denen die Zukunftswirkungen der noch offenen Forderungen und der bestehenden Verbindlichkeiten auf den gemeindlichen Haushalt aufgezeigt werden, stehen beim Liquiditätsspiegel die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Anders als die zuvor genannten Spiegel müssen in einem Liquiditätsspiegel stärker die kurzfristigen Zahlungserfordernisse berücksichtigt werden. Auch muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden. Die Gemeinde kann das Schema des aufgezeigten Liquiditätsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten.

6.5 Liquiditätsreserve nicht in der Finanzrechnung

Im Zusammenhang mit der Liquiditätsplanung wird vielfach auch der Ausweis einer „Liquiditätsreserve“ in der Finanzrechnung gewünscht, um aufzuzeigen, dass die Gemeinde ihren Bestand an liquiden Mitteln durch Umwandlung von Finanzanlagen oder mit Hilfe vergleichbarer Maßnahmen kurzfristig erhöhen kann. Die oftmals auch bei privatrechtlichen Unternehmen als Liquiditätsreserve gehaltenen kurzfristigen, äußerst liquiden Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, werden als Zahlungsmitteläquivalente eingeordnet. Die Planung von Liquidität in Form einer Liquiditätsreserve stellt eine interne Maßnahme der Gemeinde dar, für die ein gesonderter Ausweis als Position in der Finanzrechnung oder als gesonderter Posten in der Bilanz nicht erforderlich und daher auch nicht vorgesehen ist. Sie kann aber in dem in Abschnitt 6.2 dargestellten Liquiditätsspiegel gesondert ausgewiesen werden.

6.6 Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter

Die Vielfalt der Finanzierungsmöglichkeit bzw. der Liquiditätsbeschaffung bieten für die Gemeinde wertvolle Möglichkeiten, unter Berücksichtigung der Ziele und Zwecke der örtlichen Haushaltswirtschaft, geeignete Strategien und Finanzierungswege zu entwickeln und umzusetzen. Dabei sollte jeweils auch der hohen materiellen Bedeutung des gemeindlichen Liquiditätsbedarfs ausreichend Rechnung getragen werden.

Die Gemeinde kann Dritte damit beauftragen, sie bei der Verwaltung der gemeindlichen Finanzmittel fachlich zu beraten und zu unterstützen. Werden Dritte damit beauftragt oder übernehmen sie für die Gemeinde sogar das Finanzmanagement, ist die Gemeinde verpflichtet, die notwendigen finanzwirksamen Entscheidungen gut vorzubereiten, Schwerpunkte und Kriterien unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse zu bestimmen und sich die dafür notwendigen Informationen einzuholen bzw. sich selbst Kenntnisse über Sicherheiten, Risiken und die Rentabilität zu verschaffen. Außerdem ist bei der Beauftragung Dritter eine wirksame Kontrolle gegenüber den Dritten sicherzustellen. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, nur „begleitende Informationen“ einzuholen oder die Kontrolle nur einmal jährlich vorzunehmen. Zudem hat die Gemeinde bei der Beauftragung Dritter zu gewährleisten, dass insbesondere die ihr gesetzlich zugewiesenen Aufgaben in ihrer Verfügungs- und Entscheidungsbefugnis verbleiben.



§ 31
Sicherheitsstandards und interne Aufsicht

(1) ¹Um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, sind von der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen. ²Die Vorschriften können ein Weisungsrecht oder einen Zustimmungsvorbehalt der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters vorsehen, müssen inhaltlich hinreichend bestimmt sein und bedürfen der Schriftform. ³Sie sind dem Rat zur Kenntnis zu geben.

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

1. die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über
 - 1.1 sachbezogene Verantwortlichkeiten,
 - 1.2 schriftliche Unterschriftsbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang,
 - 1.3 zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit,
 - 1.4 Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen,
 - 1.5 die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität,
 - 1.6 die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss,
 - 1.7 die Behandlung von Kleinbeträgen,
 - 1.8 Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde,
 - 1.9 Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle,
2. den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 2.1 die Freigabe von Verfahren,
 - 2.2 Berechtigungen im Verfahren,
 - 2.3 Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen,
 - 2.4 Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung,
 - 2.5 Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen,
 - 2.6 Sicherung und Kontrolle der Verfahren,
 - 2.7 die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
3. die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über
 - 3.1 Einrichtung von Bankkonten,
 - 3.2 Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr,
 - 3.3 Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten,
 - 3.4 Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks,
 - 3.5 Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel,
 - 3.6 Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 3.7 die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel,
4. die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über
 - 4.1 ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion,
 - 4.2 die Sicherheitseinrichtungen,
 - 4.3 die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung, regelmäßige und unvermutete Prüfungen,
 - 4.4 die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung und des Kämmerers,
5. die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 enthalten.

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

(4) ¹Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung. ²Sie oder er kann die Aufsicht einer Beigeordneten oder einem Beigeordneten oder einer oder einem sonstigen Beschäftigten übertragen, der oder dem nicht die Abwicklung von Zahlungen obliegt. ³Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer be-

stellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung, sofern sie oder er nicht nach § 93 Abs. 2 der Gemeindeordnung als Verantwortliche oder als Verantwortlicher für die Finanzbuchhaltung bestellt ist.

Erläuterungen zu § 31:

I. Allgemeines

Mit der Einführung des NKF ist von jeder Gemeinde eine Umstellung ihres Rechnungswesens vorzunehmen. Dabei sind ggf. auch die Verwaltungsabläufe sowie die zu Grunde liegende Organisation weiter zu entwickeln. Der Gesetzgeber hat dafür weitgehend auf Vorgaben durch gesetzliche Regelungen verzichtet und den Gemeinden stärker als bisher die Möglichkeit eingeräumt, ihre Aufbau- und Ablauforganisation selbst nach den örtlichen Erfordernissen zu gestalten. In den rechtlichen Regelungen wird daher dafür nur noch der Rahmen aufgezeigt, der zur Sicherung der Ordnungsmäßigkeit des gemeindlichen Rechnungswesens erforderlich ist. Dies erforderte eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten über die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen zu erlassen. Diesem Zweck dienen die in der Vorschrift aufgeführten Sicherheitsstandards, die mindestens durch eine örtliche Dienstanweisung zu regeln und auszufüllen sind.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Erlass örtlicher Vorschriften für das Rechnungswesen):

1.1 Zu Satz 1 (Ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung):

In jeder Gemeinde müssen die Aufgaben der Finanzbuchhaltung nach § 93 GO NRW ordnungsgemäß erledigt werden. Dabei ist der sichere Umgang mit Zahlungsmitteln und des Weiteren auch die sichere Verwahrung und Verwaltung von Vermögensgegenständen sowie von Unterlagen besonders zu gewährleisten. Deshalb wird bestimmt, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hierzu nähere Vorschriften zu erlassen hat. Diese Regelung stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie erlaubt den Gemeinden die angemessene Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten wie etwa die örtliche Verwaltungsorganisation und verdeutlicht die eigene Verantwortung, insbesondere hinsichtlich des Umgangs mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen. Es entsteht durch die Reduzierung der Landesvorgaben auch kein Verlust an „Verordnungssicherheit“, denn in ähnlicher Weise sind örtliche Regelungen zu treffen, aber eben unter Berücksichtigung der örtlichen Belange. Damit wird die Gemeinde von Standards entbunden, die im neuen Rechnungswesen in ihrem Umfang und ihrer Detaillierung nicht mehr als Landesvorgaben erforderlich sind. Die vom Gesetzgeber gewollte Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bringt es mit sich, dass die Gemeinde über die Gestaltung der Finanzbuchhaltung selbst entscheiden kann, aber auch entsprechend die Verantwortung für ihr Handeln übernimmt.

Diese rechtlichen Vorgaben bedingen nicht, alle möglichen Tatbestände über die Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung sowie den Umgang mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen in einer einzigen Dienstanweisung zu regeln. Es ist vielmehr von den örtlichen Gegebenheiten abhängig, ob durch eine oder ggf. auch durch mehrere Dienstanweisungen die notwendigen Bestimmungen zur Finanzbuchhaltung geschaffen werden. Für die Bildung entsprechender Module bietet sich z.B. die Einteilung des Standardkatalogs an. Es können Regelungen über

- die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf),
- den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung,
- die Verwaltung der Zahlungsmittel,
- die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung sowie
- die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen

in jeweils eigenen Dienstanweisungen durch die Bürgermeisterin oder den Bürgermeister getroffen werden. Dabei ist aber sicherzustellen, dass die im Standardkatalog des Absatzes 2 aufgezählten Sachverhalte zu Regelungsgegenständen gemacht werden. Es besteht in diesem Umfang ein Umsetzungsgebot für die Gemeinden.

Darüber hinaus sind Erweiterungen oder Detaillierungen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu jeder Zeit durch die Gemeinde bestimmbar.

1.2 Zu Satz 2 (Hinreichende inhaltliche Bestimmtheit der örtlichen Vorschriften):

Wegen der besonderen Bedeutung der Finanzbuchhaltung werden den Gemeinden besondere Erfordernisse für die örtlichen Regelungen vorgeschrieben. Die Vorgabe in Satz 1 der Vorschrift, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister nähere Vorschriften unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen hat, um die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung unter besonderer Berücksichtigung des Umgangs mit Zahlungsmitteln sowie die Verwahrung und Verwaltung von Wertgegenständen sicherzustellen, muss so umgesetzt werden, dass die örtlichen Vorschriften inhaltlich hinreichend bestimmt sind. Das weitere Erfordernis, dass die örtlichen Vorschriften der Schriftform bedürfen, prägt die Bedeutung der örtlichen Regelungen und trägt zur Allgemeingültigkeit solcher Bestimmungen bei. Die Möglichkeit, dass die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister sich ein Weisungsrecht oder eine Zustimmung in den örtlichen Vorschriften vorbehalten kann, sichert zusätzlich die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben und verstärkt deren Überwachung. Die Vorgabe, eine Dienstanweisung unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu erlassen, bedeutet aber auch gleichzeitig, ein geeignetes internes Kontrollsystem zu schaffen.

1.3 Zu Satz 3 (Information des Rates über die örtliche Vorschrift):

Die Vorsicht sichert die Rechte des Rates in örtlich bedeutsamen Angelegenheiten. Auch wenn die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung ist und die örtliche Vorschrift zur Sicherung der ordnungsgemäßen Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung zu erlassen hat, stellt diese Vorschrift eine Besonderheit für den gemeindlichen Verwaltungsablauf dar. Die örtliche Vorschrift soll nicht nur einfache Ausführungen zu den einzuhaltenden Sicherheitsstandards enthalten, sondern auch die Gegebenheiten aus der örtlichen Verwaltungsorganisation angemessen berücksichtigen. Dies verdeutlicht die eigene Verantwortung der Gemeinde, insbesondere hinsichtlich des Umgangs mit Zahlungsmitteln und Wertgegenständen. Die örtliche Vorschrift ist daher entsprechend der Bedeutung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung so gewichtig, dass auf eine Kenntnisnahme der Vorschrift durch den Rat der Gemeinde nicht verzichtet werden kann.

2. Zu Absatz 2 (Pflichtkatalog einzuhaltender Sicherheitsstandards):

2.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält den Pflichtkatalog von denjenigen Regelungen, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung nach Absatz 1 von jeder Gemeinde zu treffen sind. Sie sind unter Beachtung der Erfordernisse nach Absatz 1 Satz 2 vollständig und klar und unter Beachtung der einschlägigen handels- und landesrechtlichen Regelungen zu erlassen und sollen die Anforderungen an die Sicherheit, Überwachung, Aufsicht und ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung, der Zahlungsabwicklung und der Verwahrung von Wertgegenständen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten näher bestimmen. Die in dieser Vorschrift enthaltene Aufzählung beschreibt den verbindlichen Mindestinhalt der Regelungsgegenstände. Er ist durch örtliche Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften auszugestalten. Die Gemeinde kann dabei im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog der Sicherheitsstandards auch erweitern.

2.2 Die Sicherheitsstandards

Die Gemeinde hat in ihren örtlichen Vorschriften über die Aufgaben der Finanzbuchhaltung vielfache Sachverhalte zu regeln. Die Gliederung der Standards in dieser Vorschrift soll dazu beitragen, einen Ausgangspunkt für die Struktur der örtlichen Vorschrift zu bieten und durch eine Gliederung in Teilbereiche sie lesbar und anwendbar zu machen. Zu solchen Teilbereichen gehören

- unter Beachtung des § 27 GemHVO NRW, die Aufbau- und Ablauforganisation der Finanzbuchhaltung (Geschäftsablauf) mit Festlegungen über sachbezogene Verantwortlichkeiten, schriftliche Unterschriftenbefugnisse oder elektronische Signaturen mit Angabe von Form und Umfang, zentrale oder dezentrale Erledigung der Zahlungsabwicklung mit Festlegung eines Verantwortlichen für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit, Buchungsverfahren mit und ohne Zahlungsabwicklung sowie die Identifikation von Buchungen, die tägliche Abstimmung der Konten mit Ermittlung der Liquidität, die Jahresabstimmung der Konten für den Jahresabschluss, die Behandlung von Kleinbeträgen, Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde, Mahn- und Vollstreckungsverfahren mit Festlegung einer zentralen Stelle (vgl. § 2 VwVG),
- den Einsatz von automatisierter Datenverarbeitung in der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über die Freigabe von Verfahren, Berechtigungen im Verfahren, Dokumentation der eingegebenen Daten und ihrer Veränderungen, Identifikationen innerhalb der sachlichen und zeitlichen Buchung, Nachprüfbarkeit von elektronischen Signaturen, Sicherung und Kontrolle der Verfahren, die Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung,
- unter Beachtung des § 30 GemHVO NRW, die Verwaltung der Zahlungsmittel mit Festlegungen über Einrichtung von Bankkonten, Unterschriften von zwei Beschäftigten im Bankverkehr, Aufbewahrung, Beförderung und Entgegennahme von Zahlungsmitteln durch Beschäftigte und Automaten, Einsatz von Geldkarte, Debitkarte oder Kreditkarte sowie Schecks, Anlage nicht benötigter Zahlungsmittel, Aufnahme und Rückzahlung von Krediten zur Liquiditätssicherung, die durchlaufende Zahlungsabwicklung und fremde Finanzmittel, die Sicherheit und Überwachung der Finanzbuchhaltung mit Festlegungen über ein Verbot bestimmter Tätigkeiten in Personalunion, die Sicherheitseinrichtungen, die Aufsicht und Kontrolle über Buchführung und Zahlungsabwicklung, regelmäßige und unvermutete Prüfungen, die Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung nach § 103 GO NRW und des Kämmerers nach § 31 Abs. 4 GemHVO NRW,
- die sichere Verwahrung und die Verwaltung von Wertgegenständen sowie von Unterlagen nach § 58 GemHVO NRW sowie
- ab welcher Höhe auf die Geltendmachung von Ansprüchen der Gemeinde verzichtet werden kann, unter welchen Umständen gleichwohl die Einziehung aus wirtschaftlichen oder anderen Erwägungen heraus geboten ist; ob mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts etwas anderes vereinbart wurde (vgl. § 23 Abs. 4 GemHVO NRW).

Diese Aufzählung erfordert nicht, alle Teilbereiche in einer einzigen Dienstanweisung umzusetzen. Je nach örtlichen Gegebenheiten ist es auch aus organisatorischen Gründen heraus sachgerechter, die Regelungstatbestände auf mehrere Dienstanweisungen aufzuteilen. In diesen Fällen muss aber ein Zusammenhang zwischen den einzelnen Dienstanweisungen hergestellt und gesichert werden.

3. Zu Absatz 3 (Ausnahme vom Vier-Augen-Prinzip):

Der Gemeinde kann auf Grund dieser Vorschrift entscheiden, ob sie aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Beschäftigten, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, auch mit der Stundung, der Niederschlagung und dem Erlass von gemeindlichen Ansprüchen und den damit zusammenhängenden Aufgaben beauftragt. Wegen der sachlichen Nähe der Aufgaben und die vorliegenden Kenntnisse über die Sachverhalte ist die Regelung als zweckmäßig und angemessen anzusehen. Da i.d.R. an dieser Stelle auch Informationen über die Vollstreckungsverfahren vorliegen, besteht hier ein umfassender Tätigkeitsbereich. Weil im Rahmen dieser zusammengefassten Aufgabenerledigung auf eine personelle Trennung nach dem Prinzip des § 30 Abs. 3 GemHVO NRW verzichtet wird, bedarf dies notwendiger Weise einer besonderen Aufsicht im Sinne des Absatzes 4. Ob die Gemeinde im Einzelfall vor Ort von dieser Regelung Gebrauch macht und bisher getrennte Aufgabenbereiche zusammenführt, ist von ihr unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse in eigener Verantwortung zu entscheiden.

4. Zu Absatz 4 (Aufsicht über die Finanzbuchhaltung):

Die Regelung bestimmt die Zuständigkeit für die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung und ordnet diese dem Bürgermeister zu. Aus der Aufgabe des Bürgermeisters, verantwortlich für die Leitung und Beaufsichtigung des Geschäftsgangs der gesamten Verwaltung zu sein, leitet sich die Pflicht zur Überwachung der Finanzbuchhal-

tung, wie auch der anderen Dienststellen der Verwaltung ab (vgl. § 62 Abs. 1 S. 2 GO NRW). Dies wird in dieser Vorschrift noch einmal ausdrücklich festgestellt. Dem steht nicht entgegen, dass die laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung eine Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung ist. In beiden Fällen handelt es sich um eine rechtliche Ermächtigung, die getrennt voneinander zu betrachten ist. Vielmehr kann sich der Bürgermeister zur Durchführung seiner Aufsicht auch der örtlichen Rechnungsprüfung bedienen. Er kann diesem aber seine Aufsichtspflichten übertragen.

Wegen der unterschiedlichen Größe und Organisation der Gemeinde ist es sachgerecht, die Aufsicht nach Maßgabe des Satzes 2 delegieren zu können. Dazu wird durch die Festlegung in Satz 3 „Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung“ gesetzlich bestimmt, dass abweichend von Satz 1 die Kämmerin oder der Kämmerer die Aufsicht inne hat, wenn ein solcher bestellt ist. Durch diese gesetzliche Zuständigkeitsregelung für den Bürgermeister bzw. den Kämmerer wird die Aufgabe der Aufsicht über die gemeindliche Finanzbuchhaltung als eine organgleiche Handlung bewertet. Wird diese Aufsicht von einer Kämmerin oder einem Kämmerer ausgeübt, muss diese oder dieser bestellt worden sein. Dies ist immer bei einer oder einem Beigeordneten, die oder der nach § 71 Abs. 4 GO NRW zum Kämmerer bestellt ist, der Fall. Ergänzend zu der Zuständigkeitsregelung wird klargestellt, dass der Kämmerer nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung innehaben kann, wenn er gleichzeitig der Leiter der Finanzbuchhaltung ist. Die Befugnis nach Absatz 2, einzelne andere Verantwortlichkeiten festzulegen, bleibt unberührt.

Nach § 71 Abs. 4 GO NRW besteht für die kreisfreien Städte die Verpflichtung, einen Beigeordneten als Stadtkämmerer zu bestellen. In den übrigen Gemeinden kann ein Kämmerer bestellt oder beauftragt werden. Ist ein Kämmerer bestellt, hat dieser die Zuständigkeit und das Recht, alle Aufgaben durchzuführen, die ihm durch Gesetz zugewiesen sind. Ist der Kämmerer beauftragt, kann dieser, bedingt durch die in dieser Vorschrift enthaltene Vorgabe der Bestellung nicht die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung ausüben. Diese stehen nur einer oder einem bestellten Kämmerin oder Kämmerer zu. Auch zukünftig ist es - wie bisher - haushaltsrechtlich gesehen sachgerecht und vertretbar, eine qualitative Unterscheidung bei der Aufsicht wie bei der Ausübung von finanzwirksamen Rechten durch Kämmerer vorzunehmen, und ggf. nur den Bürgermeister das o.a. organgleiche Recht ausüben zu lassen. Die Tätigkeit des Kämmerers im Rahmen seiner Beauftragung durch den Bürgermeister kann nämlich für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde ausreichend sein. Dies ist unter örtlichen Gesichtspunkten abzuwägen. Die Entscheidung des Bürgermeisters ist dem Rat zur Kenntnis zu geben. Zu weiteren Aufgaben des Kämmerers sowie zu seinen Rechten siehe auch Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.



Frei für eigene Notizen:

Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

1. Allgemeines

Die Vermögenserfassung und Vermögensbewertung bilden die Grundlage für die jährlich aufzustellende Bilanz der Gemeinde. In Übereinstimmung mit dem IMK-Beschluss der Länder vom 21.11.2003 regelt § 91 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW, dass für die Bewertung im „Dauerbetrieb“ für neu erworbene Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen sind. Auf dieser Grundlage wird durch die Vorschriften dieses Abschnitts die einzuhaltenden Rahmenbedingungen näher bestimmt. Dieser Abschnitt enthält daher Vorschriften über die allgemeinen Bewertungsanforderungen, Wertansätze für Vermögensgegenstände und Bewertungsvereinfachungsverfahren), die im Rahmen des Jahresabschlusses für den Ansatz des Vermögens und der Schulden der Gemeinde in ihrer Bilanz zu beachten sind. Er enthält aber auch die erforderlichen Vorgaben und Grundsätze, nach denen die Gemeinde ihre abnutzbaren Vermögensgegenstände abschreiben soll und nach denen sie die notwendigen Rückstellungen bilden und bemessen muss.

2. Vorschriften zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden

Der fünfte Abschnitt der Gemeindenhaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Vermögen und zu den Schulden folgende Vorschriften:

- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen
Maßgebend für alles sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag. Die Gemeinde muss den Wert festlegen, zu dem der einzelne Vermögensgegenstand zu aktivieren und die einzelnen gemeindlichen Schulden zu passivieren sind. Für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen zudem die Voraussetzungen für eine abstrakte und für eine konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein. Entsprechend sind die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Gemeinde zu prüfen. Es ist festzustellen, ob diese die Definition für Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllen. Dazu dienen die in dieser Vorschrift enthaltenen einzelnen allgemeinen Bewertungsanforderungen. Sie sind damit ein Teil der durch haushaltsrechtliche Vorschriften umgesetzten Grundsätze für das NKF.
- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände
Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Das Haushaltsrecht schreibt für den Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor, bei der das Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren sind, so dass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Dafür sind die in dieser Vorschrift enthaltenen Regelungen geschaffen worden.
- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren
Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Auf Grund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen ist es aber erforderlich, sachgerechte Bewertungsvereinfachungen zur Anwendung kommen zu lassen. Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden deshalb Bewertungsvereinfachungsverfahren, die den Regelungen des Handelsgesetzbuches entsprechen, durch diese Vorschrift zugelassen. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.
- § 35 Abschreibungen
Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wieder gespiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Bilanz. Gleichzeitig wird der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung des betreffenden Produktbereichs als Aufwand abgebildet bzw. nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen. Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird daher der Betrag verstanden, der bei Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung erfasst und als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

- § 36 Rückstellungen

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, soweit diese am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Rückstellungen dürfen daher erst gebildet werden, wenn alle Kriterien erfüllt sind. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in dieser Vorschrift abschließend bestimmt worden sind. Wird von der Gemeinde die einzelne Rückstellung nach dem Nominalwertprinzip (soweit keine andere Vorgabe besteht, z.B. mit dem Barwert) richtig bemessen bzw. bewertet, ist sie bei Eintritt der aus ihrer Verpflichtung zu erbringenden Leistungen ergebnisneutral ganz oder teilweise aufzulösen bzw. herab zu setzen. Ist die Rückstellung zu hoch bemessen worden, ist der nicht benötigte Teil als Ertrag in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Ist die Rückstellung zu niedrig bemessen worden, stellt der fehlende Teil Aufwendungen in der Ergebnisrechnung dar.

3. Gemeindliche Bilanz als umfassende Vermögensrechnung

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder sie wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit diese nicht auf Grund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind, zu zählen. Das Haushaltsrecht orientiert sich dabei am kaufmännischen Begriff des Vermögensgegenstandes, für den bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffbestimmung gibt (vgl. Erläuterung Nr. 1.1 zu § 33 GemHVO NRW). Für das gemeindliche Vermögen muss grundsätzlich der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und dem Substanzverzehr erbracht und festgestellt werden. Dies wirkt sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde aus.

Das Haushaltsrecht schreibt für den Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. Darin wird zwischen Anlagevermögen und Umlaufvermögen unterschieden. Zum Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz zählen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist, für die Zuordnung heranzuziehen. Nur die Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden. Zum Verbrauch bestimmte Vermögensgegenstände sind dagegen dem Umlaufvermögen zuzuordnen. So sind auch Grundstücke, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie auf Grund ihrer Eigenart dem Anlagevermögen zuzurechnen wären.



§ 32

Allgemeine Bewertungsanforderungen

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

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

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

Erläuterungen zu § 32:

I. Allgemeines

Das kaufmännische Rechnungswesen gilt als Referenzmodell für das Neue Kommunale Finanzmanagement, soweit nicht Abweichungen davon aus gesetzlichen oder gemeindlichen Besonderheiten heraus erforderlich sind. Maßgebend für alles sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag. Die Vorschrift setzt daher voraus, dass die gemeindliche Bilanz der Informationsvermittlung dient und es bei der Bilanzierung im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses auch um die Frage geht, welche Geschäftsvorfälle in die gemeindliche Bilanz übernommen werden. Die Gemeinde hat daher grundsätzlich darüber zu entscheiden, welche Vermögensgegenstände und welche Schulden in ihrer Bilanz im Jahresabschluss anzusetzen sind. Auch muss sie den Wert festlegen, zu dem der einzelne Vermögensgegenstand zu aktivieren und die einzelnen gemeindlichen Schulden zu passivieren sind. Der auf Grund der örtlich vorliegenden Sachverhalte von der Gemeinde nach ihren Vorstellungen und Einschätzungen bestimmte Wert in Geldeinheiten stellt jeweils den bilanziellen Ansatz dar. Dabei ist zu beachten, dass die gemeindlichen Vermögensgegenstände höchstens mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die Schulden der Gemeinde mit ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen sind (vgl. § 91 Abs. 2 GO NRW)

Für einen Ansatz in der gemeindlichen Bilanz müssen zudem die Voraussetzungen für eine abstrakte und für eine konkrete Bilanzierungsfähigkeit erfüllt sein. Entsprechend sind die einzelnen Geschäftsvorfälle von der Gemeinde zu prüfen. Es ist festzustellen, ob diese die Definition für Vermögen oder Schulden der Gemeinde erfüllen. Dazu dienen die in dieser Vorschrift enthaltenen einzelnen allgemeinen Bewertungsanforderungen. Sie bieten dafür außerdem eine zutreffende Grundlage. Durch die Regelungen in der Vorschrift werden wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung konkretisiert. Sie sind damit ein Teil der durch haushaltsrechtliche Vorschriften umgesetzten Grundsätze für das NKF.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Allgemeine Bewertungsanforderungen):

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Nummer 1), die Einzelbewertung (Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstan-*

den sind, sind zu berücksichtigen), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren - erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) wurde verzichtet, weil der Fortbestand der Gemeinden auf gesetzlicher Grundlage beruht.

1.1 Zu Nummer 1 (Grundsatz der Bilanzkontinuität):

Der Grundsatz der Bilanzkontinuität verlangt, dass die Posten der Schlussbilanz eines Haushaltsjahres und die Posten der Eröffnungsbilanz des diesem folgenden Haushaltsjahres wert- und mengenmäßig übereinstimmen. Da aber die Gemeinden keine förmliche Eröffnungsbilanz für jedes neue Haushaltsjahr aufstellen müssen, wird verlangt, dass die Vorträge auf die Bestandskonten des Folgejahres mit den Schlussbeständen des abgelaufenen Haushaltsjahres übereinstimmen. Die Bilanzkontinuität beinhaltet auch, dass die Form der Darstellung der Bilanz beizubehalten ist. Ein willkürlicher Wechsel zwischen verschiedenen Darstellungsformen ist somit unzulässig. Zur Sicherstellung der Einhaltung dieses Prinzips ist die Bilanzgliederung für die Gemeinden vorgegeben worden (vgl. § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW).

1.2 Zu Nummer 2 (Grundsatz der Einzelbewertung):

Für die Bewertung im Jahresabschluss gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. jeder Vermögensgegenstand und jede Schuldart ist einzeln zu bewerten und die Einzelposten der Bilanz sind gegeneinander abzugrenzen. Auch ist zu entscheiden, ob ein Vermögensgegenstand selbstständig zu bewerten ist. Dabei sind Ausnahmen möglich, z.B. in Form der Festbewertung oder der Gruppenbewertung. Auch dürfen Wertminderungen nicht mit Wertsteigerungen verrechnet werden. Der Grundsatz erfordert, dass die Risiken eines Vermögensgegenstandes für sich zu beurteilen sind und die Bewertung nach den örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen ist. Dies kann ggf. dazu führen, dass gleiche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenarten, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeiten unterschiedlich zu bewerten sind.

Die Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen der Bilanzierung zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken, soweit die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme sich aufheben, stellt eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung dar. Solche Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. Bei der Bewertung wird daher unter Einschränkung des Imparitätsprinzips und des Grundsatzes der Einzelbewertung auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet, wenn diesen in gleicher Höhe nicht realisierte Gewinne gegenüber stehen. Das Erfordernis, dass die gegenläufigen Wertänderungen oder Zahlungsströme aus vergleichbaren Risiken resultieren müssen, ist für die Frage des Effektes einer Bewertungseinheit von Bedeutung, denn Wertänderungen aus unterschiedlichen Risiken, z.B. Zinsrisiken und Währungsrisiken, dürfen nicht in einer Bewertungseinheit zusammengefasst werden. Wird eine Bewertungseinheit gebildet, bedarf es darüber einer gesonderten Angabe im Anhang.

1.3 Zu Nummer 3 (Anwendung des Vorsichtsprinzips):

1.3.1 Vorsichtsprinzip

Das Vorsichtsprinzip beinhaltet im Handelsrecht als Hauptziel die Wahrung der Gläubigerinteressen, so dass sich der Bilanzierende im Zweifel tendenziell eher zu schlecht als zu gut darstellt (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB). Es ist in direktem Zusammenhang mit den Kapitalerhaltungsgrundsätzen des Handelsrechts zu sehen. Im Sinne der Rechenschaft wird in der Literatur zum öffentlichen Rechnungswesen teilweise eine einheitlichere und den tatsächlichen Gegebenheiten näherkommende Bewertung des Vermögens bevorzugt. Nach dieser Auffassung sollen die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in ihrer Ausprägung als Vorsichtsprinzip keine unbeschränkte Gültigkeit im öffentlichen Rechnungswesen haben, sondern sie sollen entsprechend den gemeindli-

chen Erfordernissen relativiert werden. Zudem müssen bei der Darstellung der Vermögenssituation der Gemeinde auch die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger sowie der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde berücksichtigt werden. Eine vorsichtige Darstellung der Finanzsituation verhindert eine Überforderung der kommunalen Leistungsfähigkeit. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses erfüllt damit auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden. Um dies zu gewährleisten, hat die Gemeinde bei den betreffenden Geschäftsvorfällen alle ihr zugänglichen Informationen hinsichtlich eines wahrscheinlichen Eintritts eines Risikos zu prüfen und zu bewerten sowie das Ergebnis zu dokumentieren.

Das Vorsichtsprinzip hat aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips, die nachfolgend erläutert werden.

1.3.2 Realisationsprinzip

Die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in Gestalt des Realisationsprinzips finden auch im NKF ihre Anwendung. Wie im Handelsrecht dürfen Gewinne nicht schon dann in Ansatz gebracht werden, wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach ihrer Realisierung (Realisationsprinzip). Dieses Prinzip findet Anwendung nur für die Ertragsseite und hat die Aufgabe, die vorzeitige Berücksichtigung möglicher zukünftiger Gewinne zu verhindern. Wegen der darin enthaltenen Zeitbestimmung (nach Realisierung), darf die Gemeinde nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert sind. Sie darf somit auch nur gemeindliche Forderungen ansetzen, die durch Ansprüche der Gemeinde begründet sind.

1.3.3 Imparitätsprinzip

Von der Gemeinde sind aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor ihrer Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip) und als Aufwendungen in der gemeindlichen Ergebnisrechnung zu erfassen. Dieses Prinzip findet Anwendung nur für die Aufwandsseite und führt zum zeitlichen Vorziehen von Aufwendungen bzw. zur Vorwegnahme künftiger Aufwendungen. Die Gemeinde muss nach diesem Prinzip alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind bzw. bei denen eine hohe Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, in ihrer Bilanz berücksichtigen. Eine Veränderung des Jahresergebnisses der Gemeinde durch die Anwendung des Imparitätsprinzips ist z.B. durch die Verpflichtung zur Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen im Falle einer voraussichtlich dauerhaften Wertminderung bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens konkretisiert worden (Vgl. § 35 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Anwendung des Imparitätsprinzips in der gemeindlichen Praxis soll sich i.d.R. auf Geschäftsvorfälle mit erheblicher Bedeutung beschränken.

1.3.4 Prinzip der Wertaufhellung

Das Wertaufhellungsprinzip soll sicherstellen, dass sämtliche am Abschlussstichtag objektiv bestehende Tatsachen bei der späteren Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden. Bei der Informationsgewinnung im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr ist die notwendige Sorgfalt anzuwenden, so dass den erhaltenen Erkenntnissen ordnungsgemäße Geschäftsvorgänge bei der Gemeinde zu Grunde liegen müssen und eine Ausrichtung auf den betreffenden Abschlussstichtag bestehen muss. Die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips muss von der Gemeinde für jeden davon betroffenen Sachverhalt im Einzelnen geprüft werden.

1.3.4.1 Allgemeines

Der Jahresabschluss wird in der Regel erst nach dem Abschlussstichtag aufgestellt. Daher dürfen Sachverhalte, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, dann berücksichtigt werden, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag

so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren. Dagegen dürfen Informationen, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, und sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, also auf die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses, nicht im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden (wertbegründende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen den von der Gemeinde zu bilanzierenden Wert und zeigen die gemeindlichen Verhältnisse zum Abschlussstichtag nicht mehr so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren.

1.3.4.2 Wertaufhellung innerhalb der Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses

Die Fristsetzung zur Aufstellung des Jahresabschlusses in § 95 Abs. 3 GO NRW (Der Bürgermeister hat innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat den aufgestellten Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten) begrenzt in diesem Zusammenhang die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips in zeitlicher Hinsicht. Ohne eine solche Fristsetzung läge es im Belieben der Gemeinde, wann und wie Sachverhalte, die im Zeitraum zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahres bekannt werden, berücksichtigt werden, wenn sie sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr (vor dem Abschlussstichtag) beziehen (wertaufhellende Informationen). Die Fristsetzung dient aber auch dazu, die Gemeinde davon abzuhalten, auf mögliche Erkenntnisse in einer unbestimmten Zeit zu hoffen, um das Ergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres noch nach eigenen Wünschen gestalten zu können.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Jahresabschlusses stellt daher der 31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres grundsätzlich den letzten Tag für die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips dar. Die Vorgabe einer solchen zeitlichen Begrenzung ist sachgerecht, weil es in der Gemeinde nicht vom zeitlichen Ablauf der Aufstellungsarbeiten zum Jahresabschluss bzw. seiner Fertigstellung abhängig sein kann, ob, wann und auf welche Art die ertrags-, aufwands- oder vermögenswirksame Sachverhalte in eine ggf. vorzunehmende Periodenabgrenzung einbezogen werden. Der Grundsatz der Haushaltswahrheit verlangt, dass auch die Anwendung des Prinzips der Wertaufhellung durch die Gemeinden willkürfrei erfolgt.

1.3.4.3 Wertaufhellung und Haushaltssicherung

Eine erhebliche Bedeutung erhält das Prinzip der Wertaufhellung bei Gemeinden, die ein Haushaltssicherungskonzept umzusetzen haben. Bei diesen Gemeinden darf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips nicht dazu genutzt werden, die Feststellung von Erfolg oder der Misserfolg der Sanierungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr und damit die Aufstellung und Bestätigung des Jahresabschlusses sowie die Zuleitung an den Rat der Gemeinde bewusst zu verspäten oder auf unbestimmte Zeit zu verschieben. Der aktuelle Stand der Haushaltswirtschaft der Gemeinde bzw. die Ergebnisse der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres müssen vielmehr besonders zeitnah und unverzüglich nach Ablauf des Haushaltsjahres erkennbar und transparent gemacht werden.

Bei diesen Gemeinden gilt, schnellstmöglich notwendig gewordene Konsequenzen aus der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres für die Zukunft zu ziehen und ggf. die geplanten bzw. eingeleiteten Maßnahmen anzupassen bzw. in anderer Art und Weise umzusetzen. Wegen besonderer örtlicher Gegebenheiten kann es deshalb notwendig sein, in einer kürzeren Frist als gesetzlich vorgegeben (31. März des dem Haushaltsjahr folgenden Jahres), den Jahresabschluss für das abgelaufenen Haushaltsjahr aufzustellen, zu prüfen und festzustellen und ggf. auf die Anwendung des Wertaufhellungsprinzips in in i.d.R. möglichen längeren Zeit zu verzichten.

1.4 Zu Nummer 4 (Beachtung des Periodisierungsprinzips):

Das Periodisierungsprinzip besagt, dass Aufwendungen und Erträge eines Haushaltsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten im gemeindlichen Jahresabschluss zu berücksichtigen sind. Dieses Prinzip ist auch im Handelsrecht verankert (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Es stellt eine wesentliche Abweichung von dem das bisherige kamerale Haushaltsrecht prägende Kassenwirksamkeitsprinzip dar. Das Periodisierungsprinzip stellt eine Grundlage für die Zurechnung des auf ein Haushaltsjahr entfallenden Ressourcenverbrauchs sowie des

Ressourcenaufkommens dar und findet bei der Veranschlagung von Erträgen und Aufwendungen im Ergebnisplan bzw. deren Nachweis in der Ergebnisrechnung Anwendung. Daher besteht z.B. auch die Unmaßgeblichkeit der gemeindlichen Zahlungsvorgänge für den jährlichen Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Maßgebend für die Zurechnung der Erträge und Aufwendungen zum Haushaltsjahr ist das Prinzip der wirtschaftlichen Verursachung.

Entsprechend dem Grundsatz der Periodenabgrenzung wird daher durch § 11 Abs. 2 GemHVO NRW bestimmt, dass die Erträge und Aufwendungen in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen sind, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Diese Zurechnung ist auch im Jahresabschluss zu beachten, so dass transitorische und antizipative Abgrenzungen vorzunehmen sind. Auch die bilanzielle Rechnungsabgrenzung ist Ausfluss des Periodisierungsprinzips. Sie führt dazu, dass auf der Aktiv- und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz gesonderte Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind, die nur für transitorische Vorgänge bei der Gemeinde gebildet werden dürfen (vgl. § 42 GemHVO NRW).

Grundsätzlich gilt die Periodenabgrenzung auch für Abgaben, abgabeähnliche Erträge und allgemeine Zuweisungen, auch wenn durch § 19 Abs. 1 GemHVO NRW zugelassen wurde, dass bei Rückzahlungen der Gemeinde eine Absetzung von den Erträgen, auch wenn die Rückzahlungen sich auf Erträge der Vorjahre beziehen, zu erfolgen hat. Zu beachten ist dabei, dass eine Abgabepflicht grundsätzlich in dem Jahr entsteht, für das eine Veranlagung vorgenommen wird, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Festsetzung erfolgt. Oftmals definieren die einschlägigen Gesetze oder Satzungen abstrakte Tatbestände, die den grundsätzlichen Anspruch der Gemeinde entstehen lassen sowie die Voraussetzungen des Entstehens. Sie regeln nicht die tatsächliche Verwirklichung, auf die haushaltsrechtlich abzustellen ist, und die eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde im Rahmen ihrer Abgabenerhebung bedarf (bestehen eines gemeindlichen Rechtsanspruchs). Die Abgabenerfordernisse der Gemeinde können daher zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Fordert eine Gemeinde durch einen Abgabenbescheid eine Vorauszahlung, ist die festgelegte Zahlung zum im gemeindlichen Bescheid enthaltenen Fälligkeitstermin ertragswirksam zu vereinnahmen. Findet dann zu einem späteren Zeitpunkt die endgültige Festsetzung statt und führt diese dazu, dass eine Nachzahlung gefordert wird, ist diese in der Regel mit der Bekanntgabe des Bescheides als ertragswirksam zu buchen. Dies gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf Grund der Festsetzung einen Betrag zu erstatten hat. Die Bindung des Abgabenertrages an das Vorliegen eines gemeindlichen Bescheides gebietet das öffentlich-rechtliche Handeln der Gemeinde.

1.5 Zu Nummer 5 (Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode):

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode beinhaltet entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften die Beibehaltung der einmal angewandten Bewertungsmethode (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB). Der Grundsatz der Stetigkeit dient der Objektivierung des Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Ergebnisermittlung. Die Bedeutung des Grundsatzes der Stetigkeit wird dadurch unterstrichen, dass im Anhang u.a. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben werden müssen sowie Abweichungen von diesen gesondert anzugeben und zu erläutern sind (vgl. § 44 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Zulässige Grundsatzabweichungen):

Hier wird ein Regel-Ausnahmeverhältnis festgelegt. Die Vorschrift stellt den Bewertungsvorschriften allgemeine Bewertungsgrundsätze – wie im Handelsrecht – voran. Von ihnen darf nur abgewichen werden, soweit die Gemeindeordnung oder die Gemeindehaushaltsordnung etwas anderes vorsehen. Eine oftmals gewünschte inhaltlich gleiche Regelung wie im Handelsrecht (Die Gemeinde bestimmt die Ausnahmetatbestände und ihr Vorliegen selbst) ist, bezogen auf den gesamten gemeindlichen Bereich, sachlich nicht vertretbar.

EEEEEEEEEEEE

§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

(1) ¹Ein Vermögensgegenstand ist in die Bilanz aufzunehmen, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. ²Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen.

(2) ¹Anschaffungskosten sind die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. ²Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. ³Minderungen des Anschaffungspreises sind abzusetzen.

(3) ¹Herstellungskosten sind die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. ²Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. ³Notwendige Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten können einbezogen werden.

(4) ¹Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten wertmäßig den Betrag von 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht überschreiten, die selbstständig genutzt werden können und einer Abnutzung unterliegen, sind als geringwertige Vermögensgegenstände zu erfassen und können im laufenden Haushaltsjahr vollständig abgeschrieben werden. ²Bei einem Wert unter 60 Euro ohne Umsatzsteuer können die Vermögensgegenstände unmittelbar als Aufwand verbucht werden.

Erläuterungen zu § 33:

I. Allgemeines

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die Gemeinde hat deshalb ihre Vermögensgegenstände so zu verwalten, dass die Gemeindefinanzen gesund bleiben (vgl. § 10 GO NRW). Zum Vermögen der Gemeinde im haushaltsrechtlichen Sinn ist die Gesamtheit aller Sachen und Rechte, die der Gemeinde gehören oder zustehen oder sie wirtschaftlicher Eigentümer ist, soweit diese nicht auf Grund ausdrücklicher Vorschriften gesondert zu behandeln sind, zu zählen. Das Haushaltsrecht orientiert sich dabei an der kaufmännischen Auslegung des Begriffs „Vermögensgegenstand“, für den es bisher keine gesetzliche Definition und keine einheitliche Begriffsbestimmung gibt. Außerdem muss für das gemeindliche Vermögen der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und dem Substanzverzehr erbracht werden (vgl. § 90 GO NRW). Dies wirkt sich auf die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde mit der Folge aus, dass der Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung enthalten muss. Dazu sind das Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren, so dass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Die in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Vermögensvorschriften über den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens ergänzen sich dabei gegenseitig.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 Satz 1 (Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen):

1.1 Zu Satz 1 (Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände):

1.1.1 Allgemeines

Die Vorschrift enthält den allgemeinen Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufnehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Ob ein gemeindlicher Vermögensgegenstand dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen ist,

hängt neben den in Satz 1 verwendeten Begriffen „Vermögensgegenstand“, „wirtschaftliches Eigentum“ und „selbstständige Verwertbarkeit“ auch von der Zweckbestimmung bzw. Art des Vermögensgegenstandes sowie vom Willen der Gemeinde ab, wie der Vermögensgegenstand im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung genutzt werden soll. Die genannten Begriffe werden nachfolgend näher erläutert.

1.1.1.1 Begriff „Vermögensgegenstand“

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, das Gut selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl als Sachgesamtheit wie auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Für die gemeindliche Bilanzierung soll die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht im Belieben der Gemeinde liegen. Es würde ihr dann ermöglicht, je nach örtlichem Bedarf einen Vermögensgegenstand zu zerteilen oder ihn als eine sachliche Einheit zu betrachten. In den Fällen, in denen die Einzelstücke wegen ihrer Verschiedenartigkeit auch noch unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen, besteht ein erhebliches Risiko, ob die aufzustellende Bilanz ein zutreffendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde unter Berücksichtigung der kommunalen Aufgabenerfüllung vermitteln wird.

Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde ist auch von der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung abhängig. Die örtliche Aufgabenerfüllung erfordert vielfach einen Vermögensgegenstand, der die gewünschte Gebrauchsfähigkeit bzw. seine Funktionsfähigkeit nur als Gesamtheit besitzt, z.B. Gebäude, Straßen etc. Dies kann nicht davon abhängig sein, ob sich ein Wirtschaftsgut technisch zerteilen lässt. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die technische und die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen, sondern auch auf die Eignung, den Zweck, den tatsächlichen Gebrauch oder die gewollte Nutzung bei der Gemeinde. Dies gilt auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelteile eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und jeweils als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten. Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter erst als zweckbezogene Sachgesamtheit zu einem gebrauchsfähigen Funktions- bzw. Vermögensgegenstand. Sie werden entsprechend im Rahmen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit genutzt und nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Einzelteile verwendet. Solche Vermögensgegenstände sind auch deshalb als Sachgesamtheit zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine solche Vorgehensweise ermöglicht, dass der Jahresabschluss unter Berücksichtigung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögenslage der Gemeinde vermitteln kann. Zudem ist die Erfassung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung als sachgerecht anzusehen, denn die Aufwendungen aus der Nutzung der eingesetzten Vermögensgegenständen werden unter Berücksichtigung der Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht lediglich nach den technischen oder den selbst bestimmten Gegebenheiten auf die Nutzungsdauer verteilt.

1.1.1.2 Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“

1.1.1.2.1 Allgemeines

Die Bilanzierung von Vermögensgegenständen der Gemeinde hat grundsätzlich nach der zivilrechtlichen Rechtslage zu erfolgen, weil im Regelfall die Gemeinde als zivilrechtlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes nach der Eigentumsübertragung auch die Sachherrschaft darüber inne hat (vgl. § 903 BGB) und ihr damit eine uneingeschränkte Verfügungs- und Nutzungsberechtigung zusteht. Der Ansatz in der gemeindlichen Bilanz wird daher dadurch bestimmt, ob die Gemeinde einen Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt hat oder dieser in Abgang gestellt wird. Gleichwohl kann der Eigentümer eines Vermögensgegenstandes in seiner Sachherrschaft über diesen Vermögensgegenstand beschränkt sein, so dass einem Dritten einzelne Befugnisse zustehen, z.B. Verfügungs- oder Nutzungsrechte, obwohl er kein Eigentümer des betreffenden Vermögensgegenstandes ist. Übt ein solcher Dritter die tatsächliche Herrschaft über einen Vermögensgegenstand in der Weise aus, dass er den Eigentümer auf Dauer, z.B. im Zeitraum der üblichen Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes, von der Einwirkung auf den Vermögensgegenstand ausschließen kann, so ist diesem Dritten der Vermögensgegenstand zuzurechnen (vgl. § 39 Abs. 2 AO). Ausgehend vom Steuerrecht und einer entsprechenden betriebswirtschaftlichen Anwendung ist in der Vorschrift bestimmt worden, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand

in ihre Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat. Somit gehen auch die GoB bei den Wertansätzen für Vermögensgegenstände in der gemeindlichen Bilanz von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Mit der getroffenen Regelung sollen die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde dem Ansatz in der Bilanz zu Grunde gelegt. Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (vgl. § 91 Abs. 2 GO NRW).

1.1.1.2.2 Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums

Für die Gemeinde kann sich der Fall ergeben, dass sie nicht das zivilrechtliche Eigentum, aber das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand inne hat. Ob der Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand zuzurechnen ist, lässt sich daran messen, ob die Gemeinde

- die tatsächliche Sachherrschaft über den betreffenden Vermögensgegenstand ausübt,
- die Gefahren und Risiken dafür trägt sowie
- den rechtlichen Eigentümer von der dauerhaften Nutzung (während der wirtschaftlichen Nutzungsdauer) an dem betreffenden Vermögensgegenstand ausschließen kann.

Als wirtschaftlicher Eigentümer gilt danach, wem dauerhaft - also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes - Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten an diesem Vermögensgegenstand zustehen. Wirtschaftliches Eigentum an einem Vermögensgegenstand liegt daher vor, wenn eine „eigentumsähnliche“ wirtschaftliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand besteht, die es ermöglicht, Dritte auf Dauer von der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes auszuschließen. Die Gemeinde ist somit als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen, wenn sie den Vermögensgegenstand in Besitz hat, ihn nutzen kann und ihr Wertsteigerungen daraus zustehen, sie aber auch die Gefahren und Lasten trägt, z.B. das Risiko einer Wertminderung oder eines Verlustes. In diesem Zusammenhang lässt sich aus dem Zweck des Verfügungsgegenstandes für die Gemeinde kein Unterschied zwischen dem wirtschaftlichen und das rechtlichen Eigentum ableiten. Die Unterscheidung dieser beiden Eigentumsverhältnisse wirkt sich erst aus, wenn der rechtliche Eigentümer einen Herausgabeanspruch (vgl. § 985 BGB) hat oder die Rückabwicklung verlangt. Mögliche Fallgestaltungen bei den Gemeinden werden nachfolgend schematisch aufgezeigt.

Wirtschaftliches Eigentum bei Vermögensgegenständen	
Sachverhalte bei Gemeinden	Bilanzierung
Gemeinde ist rechtlicher Eigentümer und verfügt über die Vermögensgegenstände	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände sofort	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Gemeinde erwirbt Vermögensgegenstände unter Eigentumsvorbehalt	Wirtschaftliches Eigentum ist der Gemeinde zuzurechnen.
Gemeinde kann Vermögensgegenstände am Ende der Vertragslaufzeit optional erwerben	Der Gemeinde ist wirtschaftliches Eigentum nur dann zuzurechnen, wenn sie bereits während der Vertragslaufzeit Mietkaufzahlungen leistet.
Gemeinde least/mietet Vermögensgegenstände	Dem Leasing- oder PPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen.

Abbildung 75, „Wirtschaftliches Eigentum bei Vermögensgegenständen“

1.1.1.2.3 Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse verschaffen

Für die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes in der gemeindlichen Bilanz nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, muss sich die Gemeinde ein Gesamtbild über die tatsächlichen Verhältnisse bezüglich des betreffenden Vermögensgegenstandes verschaffen. Dies kann z.B. in den Fällen erforderlich werden, wenn beim Erwerb eines Vermögensgegenstandes noch ein Eigentumsvorbehalt besteht, bei Sicherungsgeschäften, bei der Grundstücksübertragung u.a. Gegebenheiten. Lassen sich bestehende Zweifel, ob die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes anzusehen ist, nicht ausräumen, ist der Aktivierung beim rechtlichen Eigentümer der Vorzug zu geben. Ergänzend zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums können die Regelungen des Bilanzsteuerrechts herangezogen werden. Insbesondere bei Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen muss die Prüfung, ob ein Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde steht, eine genaue Analyse des abgeschlossenen Vertrages beinhalten.

1.1.1.3 Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“

Die selbstständige Verwertbarkeit eines Vermögensgegenstandes geht von der Schuldendeckungsfähigkeit aus. Es ist dabei nicht die Veräußerbarkeit das entscheidende Kriterium, sondern es kommt auf das Vorhandensein der Möglichkeit der wirtschaftlichen Verwertbarkeit an. Dies hat zur Folge, dass nicht das Wirtschaftsgut oder ein Recht veräußerbar sein muss, sondern dass der wirtschaftlich erzielbare Vorteil aus dem Wirtschaftsgut verwertet werden kann. Das Merkmal „selbstständige Verwertbarkeit“ kann dann als erfüllt betrachtet werden, wenn ein Wirtschaftsgut z.B. durch Veräußerung, Nutzungsüberlassung u.a. in Liquidität umgewandelt werden könnte. Es ist grundsätzlich eine solche abstrakte Veräußerbarkeit für die Aktivierbarkeit eines Vermögensgegenstandes ausreichend. Eine tatsächliche Veräußerbarkeit im Rechtssinne muss nicht gegeben sein. Mit der Anwendung dieser Grundsätze im NKF wird der handelsrechtlichen Konzeption gefolgt.

Unter Beachtung der o.a. Gesichtspunkte sind nicht selbstständig verwertbare Gegenstände dem zugehörigen und für eine Verwertung geeigneten Vermögensgegenstand zuzuordnen. Oftmals kann erst durch eine Zusammenfügung von Teilen ein eigenständiger Vermögensgegenstand entstehen, der dann die Eigenschaft „Selbstständige Verwertbarkeit“ inne hat, z.B. ein Auto, das nur durch die eingesetzten Komponenten zu einem Gebrauchsgegenstand wird. Dies gilt z.B. auch für das Wirtschaftsgut „Straße“, das erst durch das Zusammenfügen seiner Bauteile zu einem gebrauchsfähigen Vermögensgegenstand für die Gemeinde wird.

1.2 Zu Satz 2 (Definition des Anlagevermögens):

Durch die Vorschrift wird definiert, dass in der gemeindlichen Bilanz nur die Gegenstände als Anlagevermögen auszuweisen sind, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist für die Zuordnung auf die wirtschaftliche Zweckbestimmung des einzelnen Vermögensgegenstandes sowie auf den Willen der Gemeinde abzustellen, ob ein Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bzw. zur Veräußerung bestimmt ist. Nur die Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden. Dies bedeutet, dass Vermögensgegenstände nur dann dem Anlagevermögen zuzurechnen sind, wenn sie der Gemeinde über mehrere Jahre „dienen“, mindestens aber über ein Jahr hinaus zum Vermögen der Gemeinde zu zählen sind. Das Anlagevermögen wird gebildet aus immateriellen Vermögensgegenständen, dem Sachanlagevermögen und dem Finanzanlagevermögen. Sind dagegen Vermögensgegenstände nur zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung vorgesehen, sind diese in der gemeindlichen Bilanz unter dem Umlaufvermögen anzusetzen (vgl. § 41 GemHVO NRW).

Die Gemeinde ist zudem nach § 44 Abs. 3 i.V.m. § 45 GemHVO NRW verpflichtet, dem Anhang einen Anlagenspiegel beizufügen, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen soll. Er ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW zu gliedern. Der Anlagenspiegel erleichtert den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens sowie über die Zuordnung von Vermögensgegenständen zum Anlagevermögen.

2. Vorbemerkungen zu den Absätzen 2 und 3 (Anschaffungskosten und Herstellungskosten):

Mit den Regelungen in den Absätzen 2 und 3 dieser Vorschrift werden die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“, die bei Investitionsmaßnahmen von der Gemeinde zu beachten sind, definiert. Wenn von der Gemeinde neue Sachanlagen geschaffen oder vorhandenes Sachvermögen vermehrt wird, ist eine zutreffende Ermittlung bzw. Berechnung der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Anschaffungskosten oder Herstellungskosten vorzunehmen, denn die Vorschrift ordnet diesen beiden Begriffen unterschiedliche Kosten zu. Schematisch lassen sich die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“ - wie nachfolgend aufgezeigt - differenzieren.

Beschaffung von Vermögensgegenständen						
Herstellungskosten			Anschaffungskosten			
Herstellungsaufwand	Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung (anschaffungsnaher Herstellungsaufwand)		Erhaltungsaufwand (Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)	Geringwertige Vermögensgegenstände (GVG) unter 410 €	Kein GVG; Anlagevermögen	
Zu aktivierender Aufwand		Ab-schrei-bung nach Nutzung	Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand	Ab-schrei-bung nach Nutzung
Bilanz betroffen			Ergebnisrechnung betroffen		Bilanz betroffen	

Abbildung 76 „Beschaffung von Vermögensgegenständen“

Die aufgezeigten Kosten stellen i.d.R. Ausgaben der Gemeinde dar, die in Form von Zahlungsmitteln für den Erwerb (Anschaffung oder Herstellung) von Vermögenswerten getätigt worden. Sie gelten deshalb auch als „historische Kosten“.

3. Zu Absatz 2 (Anschaffungskosten):

3.1 Allgemeines

Bei der Frage der Bewertung von Vermögensgegenständen für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten diese unter den betreffenden Bilanzposten anzusetzen sind. Für die Gemeinden sind die Anschaffungskosten zu definieren, die für den Wertansatz die Höchstgrenze darstellen. Die Höhe der Bewertung wirkt sich u.a. auf das Jahresergebnis aus, d.h. die im jährlichen Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung enthaltenen Abschreibungen werden in ihrer Höhe durch den in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Wert des abnutzbaren Vermögensgegenstandes und seine Nutzungsdauer bestimmt. Der durch diese Vorschrift zu verwendende Begriff „Anschaffungskosten“ ist auch im kaufmännischen Rechnungswesen bekannt. Er ist daraus übernommen worden und beinhaltet alle geleisteten Aufwendungen, die notwendig sind, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand zugerechnet werden können. Derartige Aufwendungen müssen daher unmittelbar auf das Versetzen des Vermögensgegenstandes in einen betriebsbereiten Zustand zurückzuführen sein. Zu den Anschaffungskosten gehören auch Nebenkosten und Kosten, die nachträglich für den Vermögensgegenstand entstehen. Die Anschaffungskosten setzen sich daher aus dem Anschaffungspreis, den Anschaffungsnebenkosten und den nachträglichen Anschaffungskosten zusammen. Eingeräumte Anschaffungskostenminderungen sind einzubeziehen. Das nachfolgende Schema zeigt dies auf.

Berechnung der Anschaffungskosten	
Anschaffungspreis	Kaufpreis
+ Anschaffungsnebenkosten	z.B. Bezugskosten, Maklergebühren u.a.
+ Nachträgliche Anschaffungskosten	z.B. Umbau, Ausbau, wertverbessernde Maßnahmen
- Anschaffungskostenminderungen	z.B. Rabatte, Skonti u.a.
Anschaffungskosten	Ermittelter Betrag

Abbildung 77 „Berechnung der Anschaffungskosten“

Die Gemeinde darf daher bei einem entgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes in der Bilanz nur einen Vermögenswert in Höhe des für die Anschaffung entrichteten Betrages ansetzen. Jedoch sind Nachlässe auf die Anschaffungskosten, z.B. Rabatte, Skonti, dabei in Abzug zu bringen. Erhält die Gemeinde für die Anschaffung

eines Vermögensgegenstandes von Dritten Zuwendungen, sind diese nicht in Abzug zu bringen, sondern gem. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW zu passivieren.

3.2 Anschaffungsnebenkosten

Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung nötig sind, um den Vermögensgegenstand zu erhalten, z.B. Aufwendungen für die Vergabe des Auftrages gem. § 25 GemHVO NRW, und um ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, z.B. Aufwendungen für den Transport, die Montage, die Sicherheitsüberprüfung und Abnahme. Derartige Aufwendungen können nur dann Anschaffungsnebenkosten sein, wenn diese Aufwendungen im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs entstehen.

3.3 Nachträgliche Anschaffungskosten

Aufwendungen der Gemeinde, die nach Abschluss des Anschaffungsvorgangs (Herstellung der Betriebsbereitschaft) anfallen, stellen ggf. nachträgliche Anschaffungskosten dar, wenn sie in einem ursächlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen und zum Zeitpunkt der Anschaffung als Teil der Anschaffungskosten eingeordnet worden wären. Es sind i.d.R. Aufwendungen, die die Benutzbarkeit des von der Gemeinde angeschafften Vermögensgegenstandes erhöhen und seinen Wert steigern, z.B. wenn beim Erwerb eines Grundstückes zu einem späteren Zeitpunkt noch Beiträge für die Erschließung anfallen. Ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang (zeitnah) mit dem gemeindlichen Anschaffungsvorgang ist dabei nicht zwingend erforderlich. Auch können spätere Erhöhungen des Kaufpreises durch Anpassungen auf Grund eines gerichtlichen Verfahrens als nachträgliche Anschaffungskosten zu bewerten sein. Außerdem kann es im Einzelfall noch notwendig sein, anschaffungsnahe Aufwendungen der Gemeinde als nachträgliche Herstellungskosten zu qualifizieren. So ist es im Steuerrecht möglich, große Instandsetzungsmaßnahmen innerhalb von drei Jahren nach dem Zeitpunkt der Anschaffung entsprechend zu klassifizieren, wenn wegen des Zustandes des angeschafften Vermögensgegenstandes der Anschaffungspreis gemindert war.

3.4 Minderungen des Anschaffungspreises

Bei einer Vielzahl von Geschäftsvorfällen werden der Gemeinde Nachlässe auf den Anschaffungspreis gewährt. Dies bedeutet, dass alle Arten von Preisnachlässen, z.B. Rabatt, Skonto, Boni u.a. zu Minderungen der Anschaffungskosten führen. So sind z.B. Boni, die i.d.R. mengenabhängig gewährt werden auf die Anschaffungskosten anzurechnen, wenn die Boni eindeutig dem herzustellenden Vermögensgegenstand zugeordnet werden können. Bei einem Rabatt ist eine Zuordnung oftmals leichter, weil dieser auf der Rechnung an die Gemeinde offen ausgewiesen wird. Dies gilt entsprechend für Skonti, die einen Nachlass für die vorzeitige Zahlung des Anschaffungspreises durch die Gemeinde darstellen. Zu beachten ist zudem, dass erhaltene Zuweisungen oder Zuschüsse (Zuwendungen), die der Gemeinde von Dritten für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen gewährt werden, nicht die Anschaffungskosten mindern. Diese Fremdmittel sind vielmehr unter Beachtung des Bruttoprinzips auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz als Sonderposten anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW).

3.5 Anschaffungszeitraum und Aktivierungszeitpunkt

Der Anschaffungszeitraum beginnt i.d.R. mit den Tätigkeiten der Gemeinde, die auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes abgestellt sind. Die entstehenden Aufwendungen müssen dabei auch von ihrem Zweck her auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes ausgerichtet sein. Erst wenn der Anschaffungsvorgang bei der Gemeinde abgeschlossen ist, dürfen die Anschaffungskosten für den erworbenen Vermögensgegenstand aktiviert werden. Der Anschaffungsvorgang ist noch nicht als abgeschlossen anzusehen, wenn der betriebsbereite Zustand des Vermögensgegenstandes erreicht oder seine Inbetriebnahme bzw. die Ingebrauchnahme erfolgt. Auch die Bezahlung des Anschaffungspreises reicht für sich allein noch nicht für eine Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes aus. Erst wenn der Besitz an dem angeschafften Vermögensgegenstand auf die Gemeinde übergegangen ist und die Gemeinde die Gefahr, den Nutzen und die Lasten trägt, d.h. wenn der Ver-

mögensgegenstand sich in der Verfügungsgewalt der Gemeinde gelangt ist, können die Anschaffungskosten für den erworbenen Vermögensgegenstand aktiviert werden. Beim Erwerb von Rechten ist darauf abzustellen, ab welchem Zeitpunkt die Gemeinde das Recht inne hat.

3.6 Anschaffungskosten in Einzelfällen

3.6.1 Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb (Schenkungen)

Anschaffungskosten sind auch zu ermitteln oder ggf. zu schätzen, wenn die Gemeinde eine Schenkung in Form von Sachleistungen erhält. Auch wenn bei der Gemeinde tatsächlich keine Anschaffungskosten für den erhaltenen Vermögensgegenstand entstehen, gilt grundsätzlich auch in diesem Fall für den gemeindlichen Bilanz, diesen Vermögensgegenstand grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die im Zeitpunkt seines Erwerbs von der Gemeinde hätten aufgewendet werden müssen. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar. Wegen der „zugewendeten“ Sache ist gleichzeitig ein Sonderposten mit gleichem Wertansatz zu passivieren.

3.6.2 Anschaffungskosten und Verpflichtungen

Bestehen aus einer Übernahme von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde für diese Verpflichtungen zur Übernahme von Schulden, Lasten oder sonstigen Verpflichtungen, sind auf dieser Grundlage die Anschaffungskosten durch die Gemeinde zu ermitteln. Solche Verpflichtungen können die Anschaffungskosten ganz oder einen Teil davon abbilden. Liegt ein solcher Fall vor, entsteht für die Gemeinde durch die Übernahme des Vermögensgegenstandes eine Passivierungspflicht für diese übernommenen Verpflichtungen. Bei einem Erwerb von Vermögensgegenständen auf Rentenbasis entsprechen die Anschaffungskosten grundsätzlich dem Barwert der von der Gemeinde zu zahlenden Rente, der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Einbeziehung der vertraglich vereinbarten Bedingungen zu ermitteln ist. Die ermittelten Anschaffungskosten stellen die Höchstgrenze dar. Sie dürfen z.B. nicht durch eine spätere Änderung der Rentenverpflichtung der Gemeinde angepasst werden. Auch Wertsicherungsklauseln führen nicht zu einer Änderung der Anschaffungskosten.

3.6.3 Anschaffungskosten und Investitionen

Bei der Veranschlagung von Investitionen im Finanzplan bzw. deren Nachweis in der Finanzrechnung ist darauf zu achten, dass diese auch als Anschaffungskosten nach dieser Vorschrift zu bewerten und in der Bilanz aktivierbar sind. Andernfalls sind die Auszahlungen als Erhaltungsaufwand oder Unterhaltungsaufwand zu bewerten. Sie stellen dann Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

4. Zu Absatz 3 (Herstellungskosten):

4.1 Begriff „Herstellungskosten“

4.1.1 Allgemeines

Der Begriff „Herstellungskosten“ in dieser Vorschrift ist aus dem kaufmännischen Rechnungswesen übernommen worden. Die „Herstellungskosten“ geben den Wert von selbst erstellten Vermögensgegenständen wieder. Sie beinhalten alle Kosten, die durch den Verbrauch von Gütern oder Dienstleistungen für die Herstellung, Erweiterung oder Verbesserung des Vermögensgegenstandes verursacht werden. Für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes können von der Gemeinde jedoch nur aufwandsgleiche Kosten - keine kalkulatorischen Kosten - berücksichtigt werden. Die Herstellungskosten ergeben sich aus Materialkosten, Fertigungskosten und Sonderkosten der Fertigung. Weil in diesem Bereich Gestaltungsspielräume für die Gemeinden ausgeschlossen werden sollen, dürfen Verwaltungsgemeinkosten nicht in die Berechnung einbezogen werden. Zu beachten ist, dass der Fertigstellungszeitpunkt für den Beginn der planmäßigen Abschreibungen entscheidend

ist. Auch die Abgrenzung der nachträglichen Herstellungskosten ist von diesem Zeitpunkt abhängig. Das nachfolgende Schema zeigt die Zusammensetzung der Herstellungskosten auf.

Berechnung der Herstellungskosten	
Materialeinzelkosten	Materialkosten, die direkt zurechenbar sind
+ Materialgemeinkosten	z.B. Abschreibungen als Kosten im Materialbereich, die nicht direkt zurechenbar sind
+ Fertigungseinzelkosten	z.B. Fertigungslöhne, die direkt zurechenbar sind
+ Fertigungsgemeinkosten	z.B. Energiekosten als nicht zurechenbare Kosten im Fertigungsbereich
+ Sonderkosten der Fertigung	z.B. auftragsbezogene Kosten wegen Sonderanfertigungen
Herstellungskosten	Ermittelter Betrag

Abbildung 78 „Berechnung der Herstellungskosten“

Bei der Veranschlagung von Investitionen ist darauf zu achten, dass diese auch als Herstellungskosten nach dieser Vorschrift zu bewerten und in der Bilanz aktivierbar sind. Andernfalls sind die Auszahlungen als Unterhaltungsaufwand zu bewerten. Sie stellen dann Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

4.1.2 Umfang der Herstellungskosten

Nach der Vorschrift dürfen in die Herstellungskosten die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung sowie die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten einbezogen werden. Damit enthält die Vorschrift eine klare Abgrenzung, welche Kostenbestandteile in die Herstellungskosten einbezogen werden dürfen. Zudem ist zwischen aktivierungspflichtigen und aktivierungsfähigen Kosten zu unterscheiden. Die Einzelkosten sind aktivierungspflichtig, denn sie können dem Vermögensgegenstand unmittelbar zugerechnet werden. Die Material- und Fertigungsgemeinkosten können in die Herstellungskosten einbezogen werden, so dass dafür ein Aktivierungswahlrecht besteht.

4.1.2.1 Einzelkosten

Im Rahmen der Herstellung eines Vermögensgegenstandes sind die Kosten der Gemeinde als Einzelkosten zu klassifizieren, die dem herzustellenden Vermögensgegenstand unmittelbar zugeordnet werden können, z.B. Materialkosten, Fertigungslöhne u.a.

4.1.2.2 Gemeinkosten

Bei den Gemeinkosten handelt es sich um Aufwendungen für Güter und Leistungen, die nicht unmittelbar in das herzustellende Wirtschaftsgut eingehen. Dazu gehören Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten, die i.d.R. geschlüsselt verteilt werden, z.B. mit Hilfe eines sog. Gemeinkostenschlüssels. Die Gemeinkosten dürfen nur berücksichtigt werden, soweit diese im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs anfallen. Alle danach anfallenden Aufwendungen dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Das Einbeziehungswahlrecht lässt zudem nur Gemeinkosten zu, die notwendig und messbar sind, so dass sie hinsichtlich der Herstellung eines Vermögensgegenstandes angemessen sein müssen. Möchte die Gemeinde auch Gemeinkosten in die Herstellungskosten einbeziehen, bedarf es einer örtlich ausgestalteten Kosten- und Leistungsrechnung (vgl. § 18 GemHVO NRW).

4.1.2.3 Andere Kosten

Zu den Sondereinzelkosten der Fertigung sind Kosten zu zählen, die nur ausnahmsweise wegen der Fertigung des herzustellenden Vermögensgegenstandes anfallen und diesem zugerechnet werden können, z.B. die Erstellung von Entwürfen, die Konstruktion von Modellen u.a. Die Bestandteile der Herstellungskosten sind in der Vorschrift abschließend bestimmt, so dass z.B. Verwaltungsgemeinkosten nicht in die Herstellungskosten einbe-

zogen bzw. diesen zugerechnet werden dürfen (Nicht zurechenbare Kosten). Es besteht somit bei den Herstellungskosten auch ein Aktivierungsverbot, z.B. für Kosten der allgemeinen Verwaltung, für Aufwendungen für soziale Einrichtungen und Leistungen u.a.

4.2 Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstandes

Die Herstellung eines Vermögensgegenstandes beginnt, sobald eine Maßnahme durchgeführt wird, die in unmittelbarem Zusammenhang zum herzustellenden Vermögensgegenstand steht. Ab diesem Zeitpunkt können Aufwendungen zu Herstellungskosten werden, wenn Materialien und Dienstleistungen zum Zweck der Herstellung des Vermögensgegenstandes eingesetzt werden (zweckgerichteter Werteverzehr). Der Herstellungsvorgang ist mit der Fertigstellung des vorgesehenen Vermögensgegenstandes abgeschlossen bzw. wenn er dem vorgesehenen Zweck entsprechend eingesetzt werden kann falls er nicht veräußert wird. Der Fertigstellungszeitpunkt ist entscheidend für die Abgrenzung, ob nachträgliche Herstellungskosten entstehen. Auch ist von diesem Zeitpunkt der Beginn der planmäßigen Abschreibungen, wenn es sich um einen abnutzbaren Vermögensgegenstand handelt, abhängig.

4.3 Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

4.3.1 Herstellungskosten

Nach der Fertigstellung oder Anschaffung eines Gebäudes können weitere Aufwendungen nur Herstellungskosten oder Erhaltungsaufwendungen sein. Bei der Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen ist auf den in dieser Vorschrift verwendeten Begriff der Herstellungskosten abzustellen. Herstellungskosten sind nur dann anzunehmen, wenn etwas Neues, bisher nicht Vorhandenes geschaffen wird. So sind Herstellungskosten anzunehmen, wenn ein abgenutztes, unbrauchbar gewordenes Gebäude instandgesetzt wird, so dass ein neues Wirtschaftsgut (Sachvermögen) entsteht. Auch Aufwendungen für eine Erweiterung eines Gebäudes, z.B. Aufstockung, Anbau, also die Vermehrung der räumlichen Substanz eines Gebäudes sowie der nachträgliche Einbau bisher nicht vorhandener Bestandteile in ein Gebäude, sind als Herstellungskosten zu betrachten, weil das Gebäude wird dadurch i.d.R. in seinem Wesen erheblich verändert wird. Fallen bei einer Erweiterung eines Gebäudes gleichzeitig in engem räumlichen und zeitlichen Zusammenhang auch bautechnische Leistungen an, die sonst als Erhaltungsaufwand anzusehen wären, so können diese wegen des wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs den Herstellungskosten zugerechnet werden.

Ebenso können Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, (nachträgliche) Herstellungskosten darstellen. Unter dem ursprünglichen Zustand ist der Zustand des Gebäudes im Zeitpunkt der Fertigstellung oder der Anschaffung bzw. der letzten Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung zu verstehen. Eine deutliche Verbesserung ist nicht schon deswegen anzunehmen, wenn mit notwendigen Erhaltungsmaßnahmen eine dem technischen Fortschritt entsprechende übliche Modernisierung verbunden ist. In jedem Einzelfall muss deshalb geprüft werden, ob Herstellungskosten entstanden sind. Dies kann z.B. gegeben sein

- durch eine Wiederherstellung bei Vollverschleiß eines Vermögensgegenstandes, wobei schwere Substanzschäden an den wesentlichen Teilen, z.B. am Fundament, an den tragenden Wänden, an Geschossdecken oder der Dachkonstruktion, bestehen und unter Verwendung noch nutzbarer Teile ein neuer Vermögensgegenstand entsteht, dies jedoch keine grundlegende Sanierung als Instandhaltung darstellt,
- auf Grund einer Änderung in der betrieblichen Funktion des Vermögensgegenstandes (wesentliche Wesensänderung), z.B. durch den Umbau einer Lagerhalle in ein Bürogebäude,
- einer Erweiterung des Vermögensgegenstandes (Substanzvermehrung), z.B. durch Anbauten, oder
- einer über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung, wobei der ursprüngliche Zustand auf den Zeitpunkt der erstmaligen Bilanz abstellt und die wesentliche Verbesserung den Vermögensgegenstand als Ganzes betreffen muss. So müssen die Maßnahmen zur Instandhaltung und Modernisierung in ihrer Gesamtheit über eine zeitgemäße substanzverhaltende Erneuerung des Vermögensgegenstandes hinausgehen, seinen Gebrauchswert deutlich erhöhen und eine erweiterbare Nutzungsmöglichkeit schaffen. Ein Indiz dafür kann sich z.B. aus einem deutlichen Anstieg der erzielbaren Miete, aus einer deutlichen Verlängerung der tatsächlichen Gesamtnutzungsdauer oder einen anderen Gebrauch oder Verwendung des Gebäudes ergeben.

Diese Prüfung muss nicht auf das gesamte Gebäude abgestellt werden, wenn das Gebäude in unterschiedlicher Weise genutzt wird und deshalb möglicherweise „mehrere Wirtschaftsgüter“ umfassen kann. Zudem muss in die Beurteilung, ob eine mögliche Verbesserung bzw. eine höherwertige Nutzbarkeit des veränderten Vermögensgegenstandes entstanden ist, auch die mit einer Baumaßnahme verbundene „betriebliche“ Zielsetzung bzw. der neue Zweck des Vermögensgegenstandes einfließen.

In die Bewertung, ob durch eine Maßnahme ggf. Herstellungskosten entstanden sind, ist auch die Zeit als Komponente einzubeziehen. Bei der Durchführung zeigt sich, ob ein Vermögensgegenstand im o.a. Sinne verändert werden soll, wenn z.B. gleichzeitig mehrere wesentliche und umfangreiche Gewerke zur Ausführung kommen. Eine rein zeitliche Zusammenlegung erforderlicher Instandhaltungsmaßnahmen ist für sich allein noch nicht ausreichend, um Herstellungskosten für einen Vermögensgegenstand anzunehmen. Fallen andererseits hohe Instandsetzungsaufwendungen in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes an, stellen diese anschaffungsnahe Aufwendungen dar und sind wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Bei solchen Gegebenheiten wird i.d.R. davon ausgegangen, dass das erworbene Gebäude nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befand.

4.3.2 Erhaltungsaufwand

Ein Erhaltungsaufwand liegt bei gemeindlichen Vermögensgegenständen vor, wenn vorhandene Teile eines Vermögensgegenstandes lediglich ersetzt oder modernisiert (erneuert) werden, ohne die vorhandene Funktion insgesamt zu ändern. Erhaltungsaufwand sind daher die Aufwendungen, die entstehen, um einen Vermögensgegenstand in einem ordnungsgemäßen Zustand oder in seiner Funktionsfähigkeit zu erhalten, ohne ihn in seinem Wesen zu verändern oder über den bisherigen Zustand hinaus wesentlich zu verbessern. Dabei kann Erhaltungsaufwand regelmäßig wiederkehren und wird dann oft als Unterhaltungsaufwand bezeichnet. Er kann aber auch unregelmäßig, selten oder einmalig anfallen, z.B. als Reparatur, denn er wird durch die gewöhnliche Nutzung des Vermögensgegenstandes veranlasst. In diesem Zusammenhang ist auch auf die einschlägigen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung zwischen Herstellungskosten und Erhaltungsaufwendungen im Rahmen des Steuerrechts hinzuweisen, weil diese steuerrechtlich nach der Richtlinie 21.1 der Einkommensteuer-Richtlinien zu behandeln sind. In diesem Zusammenhang bietet das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.07.2003 (BStBl S. 386) wichtige Anhaltspunkte für eine zutreffende Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden im Einzelfall.

4.3.3 Abgrenzung bei Straßenbaumaßnahmen

Bei Straßenbaumaßnahmen sind Neubau-, Umbau- und Ausbaurvorhaben grundsätzlich unter Herstellungsaufwand zu subsumieren, denn diese Vorhaben setzen die Bearbeitung ausführlicher Bauentwürfe bezüglich Grund- und Aufrissgestaltung oder konstruktive Durchbildung voraus. Erneuerungsvorhaben dagegen dienen vorwiegend dem Deckenbau. Sie verändern in der Regel die Linienführung der Straße im Grund- und Aufriss nicht oder nur unwesentlich. Bei Erneuerungsvorhaben von Straßen entsteht nur dann Herstellungsaufwand, wenn die Arbeiten wesentlich über das Ausmaß einer Unterhaltung und Instandsetzung hinausgehen. Dazu zählen z.B. nicht die Erneuerung von Straßenbelägen aller Art, Erneuerungen von Fahrbahnmarkierungen, die Beseitigung von Frostschäden, die Erneuerung von Brückenanstrichen oder die Wiederherstellung befestigter Randstreifen. Erläuterungen zum Erhaltungsaufwand beim Straßenbau sind auch in der "Vorläufigen Anweisung über die Buchung der Ausgaben für die Bundesfernstraßen in den Ausgabeblättern vom 01.01.1976 (VkB1. S. 136) enthalten. Bei anderen Tiefbaumaßnahmen ist die Abgrenzung entsprechend vorzunehmen.

4.4 Nachträgliche Herstellungskosten

Nachträgliche Herstellungskosten können entstehen, wenn ein Vermögensgegenstand der Gemeinde verändert wird und dies zu einer Erweiterung oder wesentlichen Verbesserung des betreffenden Vermögensgegenstandes führt, d.h. der Vermögensgegenstand wird z.B. in seiner Substanz vergrößert, in seinem Wesen geändert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert. Daraus folgt, dass nachträgliche Herstellungskosten nur dann entstehen können, wenn durch Veränderungsmaßnahmen der Wert des Vermögensgegenstandes

wesentlich erhöht wird sowie seine Nutzungsdauer zu verlängern ist. Die nachträglichen Herstellungskosten sind deshalb von den Aufwendungen für Instandhaltungsmaßnahmen abzugrenzen. Bei abnutzbaren Vermögensgegenständen sind die nachträglichen Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer zu verteilen, so dass der Abschreibungsplan entsprechend zu verändern ist.

5. Zu Absatz 4 (Geringwertige und kurzlebige Vermögensgegenstände):

5.1 Zu Satz 1 (Geringwertige Vermögensgegenstände):

5.1.1 Allgemeines

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens haben i.d.R. eine voraussichtliche Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr. Ihr Wert ist jedoch so gering, dass eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer zu hohem Aufwand führen würde. Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit ist es vertretbar, für die Rechnungslegung solcher Vermögensgegenstände eine Vereinfachung zuzulassen. Die Vorschrift dient daher der Vereinfachung der Bilanzierung der geringwertigen Vermögensgegenstände entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze ist jedoch dem Einkommensteuerrecht entnommen. Sie ist nur anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür nicht in Betracht.

5.1.2 Selbstständige Nutzungsfähigkeit geringwertiger Vermögensgegenstände

Die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens müssen selbstständig genutzt werden können, wenn von der Vereinfachung im Rechnungswesen Gebrauch gemacht werden soll. Für die Beurteilung dieser selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z.B. einer Maschine, ist. Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn das Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der kommunalen Aufgabenerfüllung nur zusammen mit anderen Vermögensgegenständen genutzt werden kann. Dies gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut mit anderen Vermögensgegenständen in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang steht und diese Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. Auch wenn die beiden zuletzt genannten Voraussetzungen vorliegen, kann eine selbstständige Nutzungsfähigkeit gegeben sein, wenn solche Wirtschaftsgüter auch ohne die anderen Vermögensgegenstände genutzt werden können, z.B. Müllbehälter.

5.1.3 Sofortabschreibung

Mit der Vorschrift wird es den Gemeinden ermöglicht, geringwertige Vermögensgegenstände mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abzuschreiben (Sofortabschreibung). Bei der Bestimmung der Wertgrenze sind nicht nur die Umsatzsteuer, sondern auch Rabatte und Skonti kostenmindernd zu berücksichtigen. Überschreitet der Einzelwert selbstständig nutzbarer Vermögensgegenstände oder der Gesamtwert nicht selbstständig nutzbarer Vermögensgegenstände die Wertgrenze von 410 Euro, ist eine Sofortabschreibung als Vereinfachungsmöglichkeit nicht zulässig.

5.1.4 Abgang im Jahr des Zugangs

Als weitere Vereinfachung kann bei den geringwertigen Vermögensgegenständen ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Güter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden. In der Bandbreite der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 60 Euro und 410 Euro sind die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe nachzuweisen, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind. Durch ggf. gesonderte Verzeichnisse kann das Vorhandensein geringwertiger Vermögensgegenstände nachvollziehbar gemacht werden.

5.1.5 Umgang mit geringwertigen Vermögensgegenständen

Das nachfolgende Schema (Quelle: NKF-Dokumentation 2003, S. 119) soll die erforderliche Prüfung im Umgang mit geringwertigen Vermögensgegenständen unterstützen.

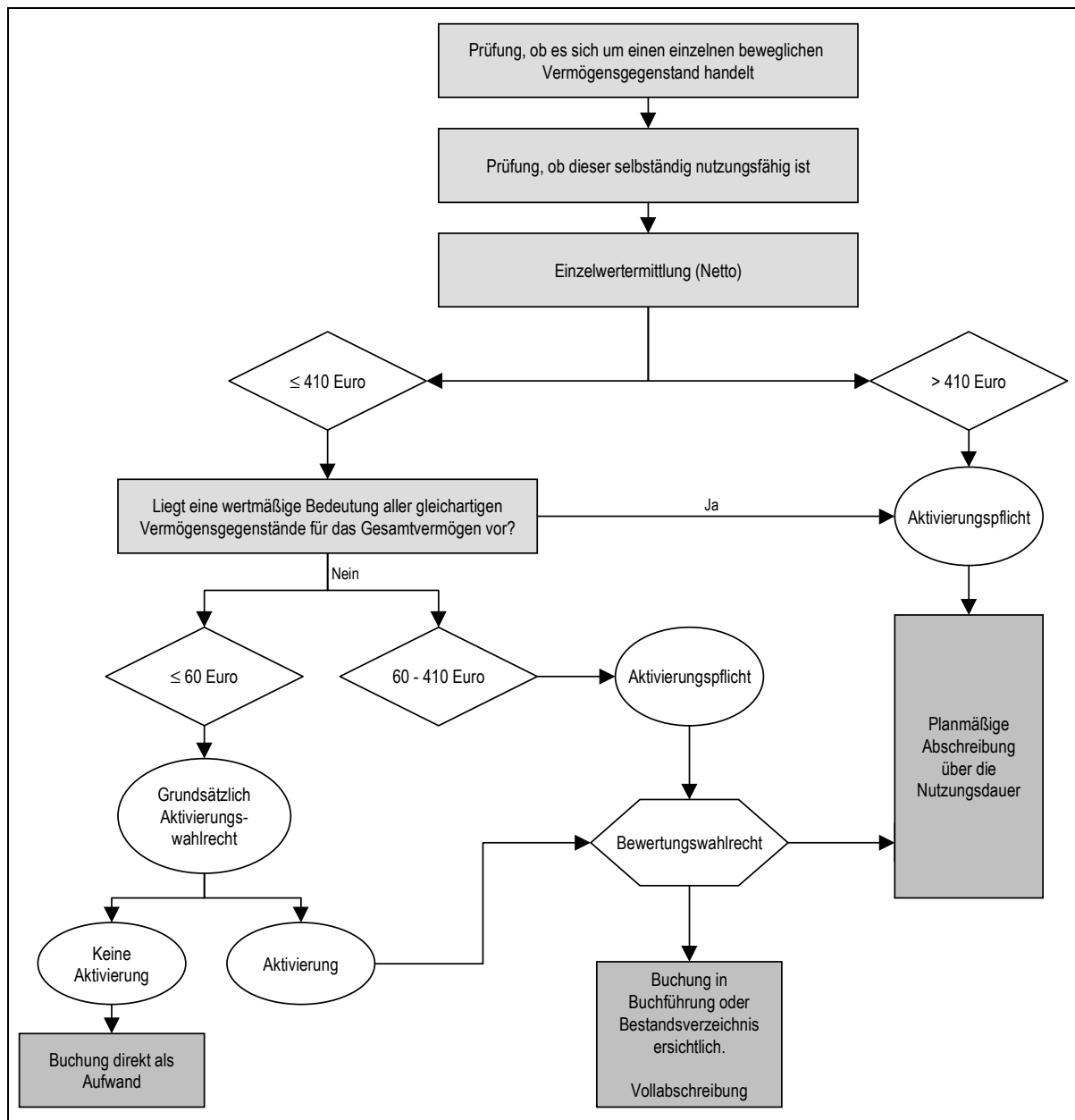


Abbildung 79 „Geringwertige Vermögensgegenstände“

5.1.6 Erfassung und Buchung der geringwertigen Vermögensgegenstände

Bei den geringwertigen Vermögensgegenständen kann ihr Abgang im Jahr des Zugangs unterstellt werden, auch wenn solche Güter im Einzelfall oder regelmäßig tatsächlich noch mehrere Jahre von der Gemeinde genutzt werden. In der Bandbreite der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 60 Euro und 410 Euro sind die geringwertigen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens im Rahmen der Beschaffung im Anlagenspiegel insgesamt als Summe nachzuweisen, auch wenn durch eine Sofortabschreibung diese in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen sind. Auch kann durch Buchungen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

von geringwertigen Vermögensgegenständen auf einem gesonderten Konto (ggf. gesonderte Verzeichnisse) das Vorhandensein geringwertiger Vermögensgegenstände nachvollziehbar gemacht werden, so dass auf eine Inventarisierung dieser Vermögensgegenstände verzichtet werden kann. Bei einer solchen Verfahrensweise muss weiterhin dem Grundsatz der Einzelbewertung und den übrigen GoB Genüge getan werden. Daher darf die Vereinfachung nicht zu Sammelposten mit einer umfassenden Bewertung führen, bei dem dann auf Wertminderungen dadurch verzichtet wird, dass diese durch Wertsteigerungen auf Grund von neuen geringwertigen Vermögensgegenständen ausgeglichen werden.

5.2 Zu Satz 2 (Kurzlebige Vermögensgegenstände):

Zu den kurzlebigen Vermögensgegenständen zählen die Vermögensgegenstände der Gemeinde, deren betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ein Jahr nicht übersteigt. Diesen Vermögensgegenständen wird eine untergeordnete Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft unterstellt, so dass auf deren Aktivierung und Einbeziehung in die gemeindliche Inventur grundsätzlich verzichtet werden kann. Die Möglichkeit, derartige Vermögensgegenstände unmittelbar in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen, dient der Vereinfachung der Bilanzierung, wie sie auch das Handelsrecht enthält. Die Wertgrenze nach dieser Vorschrift ist daher dem Handelsrecht entnommen worden. Damit wird eine weitere Vereinfachung für gemeindliche Vermögensgegenstände, die einen Wert von 60 Euro nicht übersteigen, z.B. für die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde, zugelassen. Von der Gemeinde ist vor Ort zu entscheiden, ob und ggf. bei welchen Vermögensgegenständen von dem Wahlrecht dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird.

6. Treuhandvermögen

Von der Gemeinde werden oftmals Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten (vgl. § 98 GO NRW), d.h. im eigenen Namen für fremde Rechnung geführt. Diese sind nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände zu betrachten ist. Dies gilt auch dann, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand inne hat. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Auch besteht keine Vergleichbarkeit mit Kreditinstituten, die ein Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen haben. Diese müssen, weil eine Herausgabeverpflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit in ihrer Bilanz ansetzen (vgl. § 6 RechKredV). Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensteile überlassen, z.B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe bereit stellt. Auch in diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, so dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Dies gilt auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen den vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.



§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

(1) ¹Für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, können Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. ²Jedoch ist in der Regel alle drei Jahre eine körperliche Bestandsaufnahme und vor der erstmaligen Bildung von Festwerten eine körperliche Inventur durchzuführen.

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

(3) ¹Gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände können jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. ²Dies gilt auch für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub, Überstunden und Garantien.

Erläuterungen zu § 34:

I. Allgemeines

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände sind grundsätzlich einzeln zu bewerten. Auf Grund von Wirtschaftlichkeits-, Realisierbarkeits- oder Praktikabilitätsgründen ist es aber erforderlich, sachgerechte Bewertungsvereinfachungen zur Anwendung kommen zu lassen. Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden deshalb Bewertungsvereinfachungsverfahren, die den Regelungen des Handelsgesetzbuches entsprechen, durch diese Vorschrift zugelassen. Gleichzeitig werden die Voraussetzungen für die Anwendung des Festwertverfahrens und der Gruppenbewertung genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bildung von Festwerten):

1.1 Voraussetzungen bei der Bildung von Festwerten

Die Bildung von Festwerten wird auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sein müssen. Deshalb sollen nur dann Vermögensgegenstände in einem Festwert zusammengefasst werden, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen des Anlage- oder des Umlaufvermögens in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt. Auch die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen. Bei der Bildung eines Festwertes kann im Rahmen des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit auch auf Schlüsselgrößen statt auf einzelne Arten von Vermögensgegenständen zurückgegriffen werden. Als Schlüsselgrößen können z.B. bei Büromöbeln die Anzahl von Arbeitsplätzen, bei Kantineninventar die Anzahl der Sitzgelegenheiten usw. herangezogen werden. Liegen die Voraussetzungen für einen Festwert nicht mehr vor, ist dieser aufzulösen.

Bei der Entscheidung der Gemeinde über die Bildung von Festwerten für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens oder über die Bildung von Festwerten für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe im Umlaufvermögen sind auch die daraus entstehenden Folgearbeiten, z.B. Buchungsarbeiten, regelmäßige Bestandsprüfungen u.a., zu berücksichtigen. Vor der Bildung von Festwerten ist daher auch zu klären, ob diese Folgearbeiten ggf. nicht zu aufwändig in Bezug auf die in einem Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände sind.

1.2 Festwerte und Abschreibungen

Dem Festwert liegt grundsätzlich die Fiktion zu Grunde, dass für die einbezogenen Vermögensgegenstände lediglich Ersatzbeschaffungen vorgenommen werden müssen. Außerdem werden die im Festwert zusammengefassten Gegenstände nicht planmäßig abgeschrieben, weil der Werteverzehr u.a. bereits in die Ermittlung des Festwertes eingeflossen ist. Deshalb ist bei Ersatzbeschaffungen für die als Festwert zusammen gefassten Vermögensgegenstände der Werteverzehr dieser neu angeschafften Vermögensgegenstände dadurch zu erfassen, dass im Jahr der Anschaffung die Kosten als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu verbuchen sind. Die durch den Festwert zu erreichende Vereinfachung liegt deshalb darin, dass in der Anlagenbuchhaltung eine Vielzahl von Vermögensgegenständen nur als ein „einziger“ Vermögensgegenstand ausgewiesen wird und daraus jährlich keine Abschreibungen entstehen.

1.3 Festwerte und Investitionen

Sind Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst worden, ist zu beachten, dass die Auszahlungen für Ersatzbeschaffungen haushaltsmäßig Investitionen darstellen, denn sonst würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Kreditfähigkeit der Zahlungsleistungen der Gemeinde sein. Dies hat zur Folge, dass in der Finanzrechnung keine der Ergebnisrechnung entsprechende Zuordnung und Abbildung der erforderlichen Auszahlungen erfolgt. Vielmehr sind die Auszahlungen für die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens wie bei ihrem Einzelansatz in der Bilanz dem Bereich der Investitionstätigkeit in der Finanzrechnung zuzuordnen. Hierdurch wird einerseits der Grundsatz gewahrt, dass die Beschaffung von Vermögensgegenständen eine Investition ist. Andererseits bleibt es durch die Erfassung von Aufwendungen als Abschreibungsersatz bei der erforderlichen Abbildung bzw. beim Nachweis des Ressourcenverbrauchs im betreffenden Haushaltsjahr.

1.4 Bestandsprüfungen bei Festwerten

Die Vorschrift sieht zudem vor, dass bei gebildeten Festwerten in der Regel alle drei Jahre eine Bestandsaufnahme durch eine körperliche Inventur durchzuführen ist. Sie ist auch vor der erstmaligen Bildung von Festwerten vorzunehmen. Die Inventur ist dabei darauf auszurichten, für welche Arten von Vermögensgegenständen die Festwertbildung vorgenommen wurde. Ist eine Festwertbildung anhand von Schlüsselgrößen vorgenommen worden, ist auch die Inventur der Vermögensgegenstände darauf abzustellen. Bei beiden Möglichkeiten der Festwertbildung können auch die Inventurvereinfachungen nach § 29 GemHVO NRW zur Anwendung kommen.

1.5 Anpassungen von Festwerten

Bei Abgängen von Gegenständen, die in Festwerten zusammengefasst sind, ist der Festwert ggf. anzupassen. Eine Änderung des Festwertes kann aber auch erforderlich werden, weil sich etwas in der Zusammensetzung, in der Größe bzw. Menge der im Festwert zusammen gefassten Gegenstände ändert oder weil stark schwankende Preisen oder Preisänderungen für die im Festwert zusammengefassten Gegenstände (Änderung des Wertes) vorliegen. Dabei ist zu beachten, dass die Anschaffungs- und Herstellungskosten die absolute Wertobergrenze bei der Bewertung darstellen. Ist die Änderung des Festwertes nicht dauerhaft, muss dieser nicht angepasst zu werden. Ist der Festwert dauerhaft niedriger, ist der Festwert anzupassen. Eine Erhöhung des Festwertes wird nur dann als notwendig angesehen, wenn eine dauerhafte, wertmäßige Abweichung von mehr als 10% vom Wert des Festwertes vorliegt. Die Anpassung des Festwertes an die Veränderungen erfolgt durch eine entsprechende Zu- oder Abschreibung. Sie ist im Anhang des Jahresabschlusses darzustellen.

2. Zu Absatz 2 (Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs):

2.1 Allgemeines

Die Wertansätze für den Waldbestand in der gemeindlichen Bilanz sind gegenüber den sonstigen Vermögensgegenständen der Gemeinde eine Besonderheit. Grundsätzlich ist auch hier vom Baumbestand auszugehen und dafür ein Gesamtwert anzusetzen. Wegen der waldspezifischen Faktoren, die dabei im Einzelnen zu berücksichtigen wären, und der allgemeinen Einschätzung, dass die Wiederaufforstungskosten im Regelfall die untere Wertgrenze für den Bestandswert des Waldes bilden, wurde für die Waldbewertung eine Bewertungsvereinfachung zugelassen. So kann für den Aufwuchs auf den forstwirtschaftlichen Flächen eine Bewertung zu einem Festwert vorgenommen werden. Dies begründet sich u.a. nach dem kommunal-forstwirtschaftlichen Grundsatz der Nachhaltigkeit, der den Bestand des gemeindlichen Waldes schützt, indem Hiebsätze nur im Rahmen des Nachwuchses zugelassen werden. Für die Bewertung von forstwirtschaftlichen Flächen und Wald stehen zwei alternative Verfahren zur Verfügung:

2.2 Waldbewertungsrichtlinien

Für die Bewertung von Wald bestehen landesrechtliche Waldbewertungsrichtlinien. Auf deren Grundlage und mittels des Forsteinrichtungswerks (ein umfassendes Bestandsverzeichnis, untergliedert nach vielen forstwirtschaftlichen Merkmalen) kann eine detailgetreue Bewertung des Wald- und Forstvermögens vorgenommen werden. Die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks ermöglichen als Ergebnis ein präzises Gutachten im Rahmen eines Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Waldfläche. Der Nachteil besteht darin, dass der immense Detaillierungsgrad erhebliche Aufwendungen beim Bewertungsverfahren verursacht. Grundsätzlich dürfte dieses Verfahren für Zwecke der Eröffnungsbilanzierung zu aufwändig gestaltet sein.

2.3 Pauschalisiertes Festwertverfahren

In Anlehnung an die Waldbewertungsrichtlinien und auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerkes kann die Bewertung des Gemeindewaldes in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen. Die Anwendung der Ertragstabellen der Waldbewertungsrichtlinien ist nicht möglich, weil aufgrund des Durchschnittsalters der jeweiligen Baumarten der durchschnittliche Alterswert unter dem Altersbeginn der Ertragsalterstabellen liegen wird. Daher ist es erforderlich, eine Umrechnung anhand des Brusthöhendurchmessers vorzunehmen. Der Brusthöhendurchmesser wird mittels Hilfstafeln für die Forsteinrichtung aus dem Alter und der Ertragsklasse abgeleitet. Das aufstehende Holz wird auf der Grundlage seines Abtriebswertes bewertet. Dieser ist der Zerschlagungswert nach der Waldbewertungsrichtlinie im Land Nordrhein-Westfalen. Beim Abtriebswert ist der reine Tafelwert für Holz unterstellt. Gegebenenfalls wertmindernde Faktoren, z.B. kriegsbedingte Metallhaltigkeit durch Bombsplitter in Althölzern, werden nicht berücksichtigt. Somit wird den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei ein umfassendes Bestandsverzeichnis des Aufwuchses dar und kann daher als Grundlage für die Wertermittlung dienen.

3. Zu Absatz 3 (Gruppenbewertung):

3.1 Allgemeines

Diese Vorschrift lässt als weitere Vereinfachung der Bewertung von Vermögensgegenständen die Gruppenbewertung zu. Diese Bewertungsmöglichkeit kommt für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind. Die Gleichwertigkeit bedeutet, dass die Zugehörigkeit zu einer Warengattung, die gleiche Verwendbarkeit oder eine Funktionsgleichheit gegeben sein muss und keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%) bestehen.

Weil die Bildung eines Gruppenwertes für bewegliches, abnutzbares Anlagevermögen fast so aufwändig ist wie eine Einzelerfassung und eine Einzelbewertung, sind für steuerliche Zwecke die Voraussetzungen zur Bildung eines Gruppenwertes in den Einkommensteuerrichtlinien konkretisiert worden: Gegenstände der gleichen Art des

beweglichen Anlagevermögens können unter der Angabe der Stückzahl jeweils zu einer Gruppe im Bestandsverzeichnis zusammengefasst werden, wenn sie in demselben Wirtschaftsjahr angeschafft wurden, die gleichen Nutzungsdauer und gleichen Anschaffungskosten haben und nach der gleichen Methode abgeschrieben werden (R 31 Abs. 2 Satz 3 EStR).

Grundsätzlich ist der Gruppenwert als durchschnittliche Anschaffungskosten in jedem Jahr neu zu berechnen. Es erfolgt aber keine planmäßige Abschreibung des Gruppenwertes selbst. Allerdings sind bei der jährlichen Ermittlung dieses Wertes die Wertminderungen (Abschreibungen), die durch die Abnutzung der im Gruppenwert enthaltenen Vermögensgegenstände entstehen, zu berücksichtigen. Es bietet sich dafür eine Nebenrechnung an, in der die AHK bzw. der Wert der Eröffnungsbilanz über die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände linear verteilt werden. Sofern der Gruppenwert aus vielen Vermögensgegenständen besteht, ist dieses Verfahren entsprechend aufwändig. Daher kann es aus Wirtschaftlichkeitsgründen zulässig sein, eine gemeinsame Nutzungsdauer für alle Vermögensgegenstände festzulegen. Allerdings darf dies nicht dazu führen, dass die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage dadurch verfälscht wird.

3.2 Ermittlung eines Durchschnittwertes

Bei einer Gruppenbewertung ist für die in die Gruppe einbezogenen Vermögensgegenstände ein gewogener Durchschnittswert zu ermitteln, der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Der Durchschnittswert wird auf der Basis eines Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) nach der gewogenen Durchschnittsmethode ermittelt. Darin werden Anfangsbestand und die Zugänge im Haushaltsjahr einbezogen. Diese Wertermittlung kann noch dadurch verfeinert werden, dass sie nach jedem Zugang durchgeführt wird (gleitende Durchschnittswerte).

Die Ermittlung des Durchschnittspreises (durchschnittliche Anschaffungskosten) kann auf der Basis gewogener Mittelwerte erfolgen. Dazu wird aus dem Anfangsbestand und den Zugängen während des Geschäftsjahres ein Durchschnittswert berechnet, wobei die einzelnen Anschaffungskosten pro Stück mit der jeweiligen Menge gewichtet werden. Die Summe der Einstandspreise dividiert durch die aufaddierten Mengeneinheiten ergibt den gewogenen Durchschnittspreis, mit dem dann der Endbestand und die Abgänge einer Materialart zu bewerten sind. Die gewogene Durchschnittsmethode lässt sich dadurch verfeinern, dass gleitende Durchschnittswerte berechnet werden. Dies bedeutet, dass nach jedem Materialzugang ein neuer Durchschnittswert ermittelt wird.

Hinweis: Zu weiteren Erläuterungen zu den Bewertungsvereinfachungsverfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 35
Abschreibungen

(1) ¹Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. ²Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. ³Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.

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

(3) ¹Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. ²Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. ³Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.

(4) ¹Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. ²Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.

(5) ¹Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. ²Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. ³Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

(6) ¹Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. ²Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.

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

(8) ¹Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. ²Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

Erläuterungen zu § 35:

I. Allgemeines

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wieder gespiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Bilanz. Gleichzeitig wird der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung des betreffenden Produktbereichs als Auf-

wand abgebildet bzw. nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen. Unter dem Begriff „Abschreibungen“ wird daher der Betrag verstanden, der bei Vermögensgegenständen der Gemeinde die eingetretene Wertminderung erfasst und als Aufwand in der jährlichen Ergebnisrechnung zu erfassen ist.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Planmäßige Abschreibungen):

1.1 Allgemeines

Bei den Gemeinden dienen die zulässigen Abschreibungsmethoden dazu, den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zutreffend zu erfassen. Die Aufwendungen aus der Nutzung der gemeindlichen Vermögensgegenstände können nicht mit deren Unterhaltungsaufwand verrechnet werden, denn der Unterhaltungsaufwand stellt nicht den Ressourcenverbrauch, sondern gesonderte Aufwendungen dar, die notwendig sind, um eine dauerhafte Nutzung des Vermögensgegenstandes zu gewährleisten. Für die Vornahme der Abschreibungen gilt der Grundsatz der Planmäßigkeit, so dass es grundsätzlich unzulässig ist, in einem Jahr höhere Abschreibungen wie im Abschreibungsplan vorgesehen vorzunehmen und diese durch niedrigere Abschreibungen in den Folgejahren wieder auszugleichen.

Bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die der Abschreibung unterliegen sollen, müssen grundsätzlich einer selbstständigen Nutzung fähig sein (vgl. § 33 GemHVO NRW). Für die Beurteilung der selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z.B. einer Maschine. Eine selbstständige Nutzungsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn das Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der kommunalen Aufgabenerfüllung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann. Dies liegt dann vor, wenn das Wirtschaftsgut mit anderen Wirtschaftsgütern in einem aufgabenbezogenen (betrieblichen) Nutzungszusammenhang steht und diese Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. In einem solchen Zusammenhang stehen z.B. die Teile eines Baugerüsts, aber auch die fachtechnischen Bauteile einer Straße, die nur miteinander der betrieblichen Zweckbestimmung bzw. der Aufgabenerfüllung der Gemeinde genügen.

1.2 Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände, die als Aufwendungen auf die zeitlich begrenzte Nutzungsdauer zu verteilen sind. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zu Grunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer aus der gemeindlichen Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände und durch die Abschreibungsmethode (in der Regel lineare Abschreibung) bestimmt.

Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich daher nicht auf Grundstücke und i.d.R. auch nicht auf Finanzanlagen. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird. Nach dem Vorsichtsprinzip sollen die Abschreibungsmethode für den Vermögensgegenstand und seine Nutzungsdauer so festgelegt werden, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst nicht auftritt.

1.3 Abschreibungsmethoden

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (Satz 2). Nach Satz 3 wird die degressive Abschreibung als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Dies gilt entsprechend für die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet. Zusätzlich soll die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden. Die durch die Vorschrift für die Gemeinden zugelassenen Abschreibungsmethoden stehen mit den GoB in Einklang.

1.4 Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen

Ein Anlass, planmäßige Abschreibungen auch bei Finanzanlagen vornehmen zu müssen, besteht für die Gemeinde dann, wenn sie ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt. Wenn diese die Zuschüsse auch für Investitionen verwenden und entsprechend der gewährten Zuwendung einen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen, führen die gewährten Zuwendungen zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen in der gemeindlichen Bilanz. Wegen der bei den gemeindlichen Betrieben ertragswirksamen Auflösung der gebildeten Sonderposten muss auch die Gemeinde den erhöhten Wertansatz in ihrer Bilanz entsprechend durch planmäßige Abschreibungen vermindern, obwohl Finanzanlagen i.d.R. keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen.

1.5 Abschreibungsplan für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand

Bei planmäßigen Abschreibungen wird vom Grundsatz der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes ausgegangen (Periodisierung). Für die Vornahme der Abschreibungen gilt der Grundsatz der Planmäßigkeit. Nach diesem Grundsatz bedarf es eines Abschreibungsplans für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand, aus dem die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Nutzungsdauer und die angewandte Abschreibungsmethode erkennbar sein müssen.

2. Zu Absatz 2 (Unterjährige Abschreibungen):

Die Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung oder Herstellung des Anlagevermögens bzw. deren Betriebsbereitschaft. Zur zutreffenden Erfassung und Abbildung des Ressourcenverbrauchs ist - vergleichbar mit Handels- und Steuerrecht - zugelassen worden, dass für einen Vermögensgegenstand, der innerhalb des Jahres angeschafft wurde oder hergestellt ist, der Abschreibungsbetrag für dieses Jahr anhand des noch verbleibenden Zeitraumes in Monaten bis zum Ende des Jahres zu ermitteln ist (Satz 1). Ergänzend dazu wird durch den Satz 2 festgelegt, dass bei der Veräußerung eines Vermögensgegenstandes entsprechend verfahren werden kann, d.h. der Zeitraum in Monaten vom Beginn des Jahres an bis zum Tag der Veräußerung wird zur Bestimmung der Höhe der noch durch die Gemeinde zu tragenden Abschreibungen herangezogen. Wegen der Reduzierung von Wahlrechten für die Gemeinden wurde dies festgelegt. Die Regelung lässt damit auch keine Verteilung der Abschreibungen auf die Zeit vor der Inbetriebnahme eines Vermögensgegenstandes zu.

3. Zu Absatz 3 (Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern in einer Abschreibungstabelle):

3.1 Zu Satz 1 (NKF-Rahmentabelle):

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden

zu Grunde zu legen. Mit Hilfe dieser NKF-Rahmentabelle hat die Gemeinde unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die jeweiligen Nutzungsdauern für ihre Vermögensgegenstände selbst vorzunehmen. Sie hat sich i.d.R. innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen. Bei der Bemessung der individuellen Nutzungsdauer von gemeindlichen Vermögensgegenständen sind sowohl die technischen als auch die wirtschaftlichen Faktoren zu berücksichtigen. Weil die Abschreibungen den Werteverzehr der Vermögensgegenstände der Gemeinde während der Nutzungsdauern erfassen und einen realistischen Ressourcenverbrauch gewährleisten sollen, müssen in der örtlichen Abschreibungstabelle die Nutzungsdauern der darin aufgeführten gemeindlichen Vermögensgegenstände jeweils durch eine konkrete Jahresangabe festgelegt sein. Eine Rahmenangabe zu einzelnen Vermögensgegenständen wie in der NKF-Rahmentabelle wird der Vorgabe dieser Vorschrift inhaltlich nicht gerecht.

Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, das bislang auf eine Normierung der Nutzungsdauern verzichtet, geboten. Sie verhindert, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Bei der Festlegung der Abschreibungszeiträume in der vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Rahmentabelle wurde davon ausgegangen, dass innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft von der Gemeinde vorgenommen wird.

Durch die o.a. NKF-Rahmentabelle wird den Gemeinden aber noch ein ausreichender Handlungs- und Bewertungsspielraum für die Bestimmung der Nutzungsdauern abnutzbarer Vermögensgegenstände im Allgemeinen und im Einzelfall gelassen. Die „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensgegenstände“ ist für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen verbindlich (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Das Gliederungsschema wird nachfolgend aufgezeigt.

NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände		
Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
1	Gebäude und bauliche Anlagen z.B.	
1.06	Feuerwehrgerätehäuser (massiv)	40 - 80
1.20	Kindergärten, Kindertagesstätten	40 - 80
1.32	Schulgebäude	40 - 80
2	Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen) z.B.	
2.03	Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion)	50 - 100
2.10	Straßen (Anlieger- Hauptverkehrsstr.), Wege, Plätze	30 - 60
2.11	Straßen, Wege, Plätze (in einfacher Bauart)	10 - 30
3	Technische Anlagen (Betriebsanlagen) z.B.	
3.06	Beleuchtungsanlagen	20 - 30
3.18	Notstromaggregate	15 - 20
3.23	Videoanlagen, Überwachungsanlagen	5 - 15
4	Maschinen und Geräte z.B.	(5 - 20)
	Bohrhammer, Bohrmaschine	5 - 8
	Parkscheinautomat	8 - 12
5	Büro- und Geschäftsausstattung z.B.	(3 - 20)
	Büromöbel	10 - 20
	Werkstatteinrichtungen	10 - 15
6	Fahrzeuge	
6.07	Kleintransporter	6 - 10
6.14	Personenkraftwagen	6 - 10

Abbildung 80 „NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“

3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern):

3.2.1 Erstellen einer örtlichen Abschreibungstabelle

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde innerhalb des Rahmens der NKF-Rahmentabelle die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu.

Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes wird durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Diese betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt zudem grundsätzlich die Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten für die einzelnen Vermögensgegenstände mit. Außerdem muss die Gemeinde bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten.

Die örtlichen Festlegungen über die Nutzungsdauern der gemeindlichen Vermögensgegenstände müssen durch eine Übersicht (örtliche Abschreibungstabelle) transparent gemacht und für die Anwendung verbindlich gemacht werden. Sie müssen sich grundsätzlich im Rahmen der „NKF-Rahmen für kommunale Abschreibungen“ bewegen. Aus wichtigen örtlichen Gründen sind Abweichungen davon als zulässig anzusehen. Dabei gilt, je größer die geplante Festlegung von der dem NKF-Rahmen abweicht, um so mehr bestehen Begründungs- und Darlegungspflichten für die örtliche Abweichung. Um eine einheitliche Anwendung bzw. Handhabung der örtlichen Abschreibungstabelle zu gewährleisten, sind im Rahmen der getroffenen Festlegungen die dazu notwendigen und ergänzenden Erläuterungen und Hinweise zu geben. In Einzelfällen kann es u.a. zum besseren Verständnis sachgerecht sein, die getroffenen Festlegungen zu begründen bzw. den Anlass dazu ausdrücklich aufzuzeigen.

Die Entscheidung über die Festlegungen der örtlichen Abschreibungstabelle obliegt dem Bürgermeister und nicht dem Rat der Gemeinde, denn die Aufstellung der Abschreibungstabelle ist als ein Geschäft der laufenden Verwaltung zu bewerten. Die Geschäfte der laufenden Verwaltung gelten im Namen des Rates als auf den Bürgermeister übertragen, soweit sich nicht der Rat der Gemeinde selbst für einen bestimmten Kreis von Geschäften oder für einen Einzelfall die Entscheidung vorbehält, oder einer Bezirksvertretung oder einem Ausschuss dies überträgt (vgl. § 41 Abs. 3 GO NRW).

3.2.2 Nutzungsdauer und Zweckbindungsfrist wegen erhaltener Zuwendungen

Eine Vielzahl von gemeindlichen Vermögensgegenständen wird mit Hilfe erhaltener Zuwendungen angeschafft oder hergestellt bzw. finanziert. Vielfach verbindet der jeweilige Zuwendungsgeber die Gewährung seiner Zuwendung mit der Vorgabe, den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand für eine bestimmte Zeit (Zweckbindungsfrist) für die vorgesehene Verwendung einzusetzen. Dies geschieht in öffentlich-rechtlichen Zuwendungsbescheiden durch eine entsprechende Nebenbestimmung. Eine solche Zweckbindungsfrist stellt bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen der Gemeinde keine Vorgabe und Orientierung für die Festlegung der Nutzungsdauer für abnutzbare Vermögensgegenstände durch die Gemeinde dar. Mit der Zweckbindungsfrist soll vielmehr aus Sicht des Zuwendungsgebers sichergestellt werden, dass der von ihm mitfinanzierte Vermögensgegenstand von der Gemeinde als Zuwendungsempfänger auch eine angemessene Zeit für den vorgesehenen Zweck eingesetzt wird.

3.2.3 Änderung des festgelegten Abschreibungszeitraums für einen Vermögensgegenstand

Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes unzutreffend festgelegt wurde, muss durch die Gemeinde eine Korrektur erfolgen, die ggf. auch Auswirkungen auf die Festlegungen in der örtlichen Abschreibungstabelle hat. Ist diese Korrektur bei einer ursprünglich zu langen Nutzungsdauer unwesentlich, genügt es, die Verteilung des Buchwertes auf die veränderte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen. In wesentlichen Fällen einer zu kürzenden Abschreibungsdauer kann eine außerplanmäßige

Abschreibung in Betracht kommen. War die Nutzungsdauer zu kurz und ist die Korrektur unwesentlich, ist eine Verteilung des Buchwertes auf die verlängerte restliche Nutzungsdauer vorzunehmen. Ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen ist in diesem Fall wegen der Verpflichtung zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen unzulässig.

3.3 Zu Satz 3 (Abschreibungstabelle und Aufsichtsbehörde):

Nach dieser Vorschrift muss die Gemeinde ihre Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (örtliche Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen. Dieses Informationsrecht der Aufsichtsbehörde ist ihr wegen der erheblichen Bedeutung, der aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den jährlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie auf die gemeindliche Bilanz eingeräumt worden. Dies ist sachgerecht, damit die Aufsichtsbehörde mit ihrer Kenntnis über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände die haushaltsmäßigen Belastungen aus den Abschreibungen besser einschätzen kann.

4. Zu Absatz 4 (Veränderung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes):

4.1 Zu Satz 1 (Verlängerung der Restnutzungsdauer):

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes wird oftmals zusätzlich zur Unterhaltung auch eine Instandsetzung des Vermögensgegenstandes durchgeführt. Wird dadurch die technische Nutzungsdauer und entsprechend die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer verlängert, ist in diesen Fällen die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Als Restnutzungsdauer gilt die ab einem zu bestimmenden Abschlussstichtag, z.B. Eröffnungsbilanzstichtag, noch verbleibende Nutzungsdauer eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes. Eine durchgeführte Instandsetzung oder Modernisierung eines abnutzbaren Vermögensgegenstandes kann ggf. zu einer Verlängerung der Restnutzungsdauer und damit einer Veränderung des bisherigen jährlichen Abschreibungsbetrages führen. Dadurch entstehen haushaltsmäßige Auswirkungen, die den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie die gemeindliche Bilanz berühren. Bei einer Verlängerung der Restnutzungsdauer ist eine Verteilung des zum aktuellen Abschlussstichtag vorliegenden Buchwertes auf die neu festgelegte „restliche“ Nutzungsdauer vorzunehmen. In solchen Fällen ist wegen der Verpflichtung der Gemeinde zu regelmäßigen (planmäßigen) Abschreibungen ein vorübergehendes Aussetzen der Abschreibungen unzulässig.

4.2 Zu Satz 2 (Verkürzung der Restnutzungsdauer):

Wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen wird, kann gleichzeitig eine Verkürzung der Restnutzungsdauer in Betracht kommen. Ist eine Anpassung der zum aktuellen Abschlussstichtag noch bestehenden Restnutzungsdauer vorzunehmen, muss wie bei der Regelung des Satzes 1 auch eine Anpassung der Abschreibungen vorgenommen werden. Wird wegen der Wertkorrektur eines Vermögensgegenstandes auch die Restnutzungsdauer gekürzt, ist der aktuelle Buchwert dieses Vermögensgegenstandes planmäßig auf die veränderte kürzere „restliche“ Nutzungsdauer zu verteilen. Auch dadurch entstehen haushaltsmäßige Auswirkungen auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie auf die gemeindliche Bilanz.

5. Zu Absatz 5 (Außerplanmäßige Abschreibungen):

5.1 Zu Satz 1 (Außerplanmäßige Abschreibungen bei Anlagevermögen):

5.1.1 Allgemeines

Die Vermögensgegenstände der Gemeinde sind zum jeweiligen Abschlussstichtag nach ihrem Buch- oder Tageswert unter Beachtung des Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips und des Niederstwertprinzips zu bewerten.

Sofern zu diesem Zeitpunkt Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens begründen, kann deswegen die Vornahme einer außerplanmäßigen Abschreibung im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses geboten sein. Die Gemeinden sind in diesen Fällen nach der Vorschrift - wie im Handelsrecht - verpflichtet, bei einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Bei der Entscheidung darüber ist der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten, zumal nach dem Vorsichtsprinzip die Abschreibungsmethode für den Vermögensgegenstand und seine Nutzungsdauer so festgelegt werden sollen, dass eine außerplanmäßige Abschreibung als Wertminderung des Vermögensgegenstandes möglichst nicht auftritt.

5.1.2 Dauerhafte Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes

Eine Wertminderung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens kann als dauerhaft angesehen werden, wenn erkennbar bzw. abschätzbar ist, dass die Wertminderung des Vermögensgegenstandes für mindestens fünf Jahre bestehen wird. So ist z.B. bei der Änderung von Bebauungsplänen, der dazu gefasste Ratsbeschluss alleine nicht als ausreichend anzusehen, um sofort eine dauerhafte Wertminderung eines Grundstückes anzunehmen und dafür eine außerplanmäßige Abschreibung einzuleiten. Es muss vielmehr, ggf. auch erst zu einem späteren Abschlussstichtag, von der Gemeinde abgeschätzt werden, ob es durch einen solchen Beschluss zu einer dauerhaften Wertminderung gekommen ist oder noch kommen wird. Dies kann nur im Rahmen einer Einzelbewertung des betreffenden Vermögensgegenstandes beurteilt werden. In diesen Fällen soll der Wert am Abschlussstichtag unter den planmäßigen Restbuchwerten während mindestens der Hälfte der Restnutzungsdauer liegen.

5.2 Zu Satz 2 (Außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen):

5.2.1 Allgemeines

Bei gemeindlichen Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen von der Gemeinde vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der den Finanzanlagen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Die Entscheidung über eine außerplanmäßige Abschreibung bei den Finanzanlagen ist nach dieser Vorschrift in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt. Sie hat bezogen auf den Abschlussstichtag und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eigenverantwortlich zu entscheiden, ob sie eine außerplanmäßige Abschreibung bei ihren Finanzanlagen vornimmt oder unterlässt. Der Regelungsinhalt trägt zudem dem Umstand Rechnung, dass die Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können. Dieses erschwert andererseits auch die Feststellung, ob und wann bei einer gemeindlichen Finanzanlage eine überübergehende oder dauernde Wertminderung bezogen auf einen Abschlussstichtag vorliegt, bei der dann ggf. eine Anpassung des bilanziellen Wertansatzes vorzunehmen ist.

Der Satz 2 der Vorschrift stellt aber eine eigenständige Regelung über außerplanmäßige Abschreibungen bei den gemeindlichen Finanzanlagen dar. Es besteht zwar ein sprachlicher Bezug dieser Regelung zum Satz 1 der Vorschrift, weil in beiden Sätzen die Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen durch eine Gemeinde zum Gegenstand der Regelungen gemacht worden sind. Gleichwohl besteht der Regelungsbezug zwischen diesen beiden Sätzen aber lediglich darin, dass erforderlichenfalls auch bei Finanzanlagen als Teil des gemeindlichen Vermögens außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden können. Er stellt aber keine Verpflichtung für eine Gemeinde dar, außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen nach den gleichen Maßgaben vorzunehmen, wie sie für außerplanmäßige Abschreibungen beim übrigen Anlagevermögen der Gemeinde gelten. Zudem entsteht für die Gemeinde eine Abschreibungsverpflichtung für Finanzanlagen auch nicht allein dadurch, dass diese zum Anlagevermögen der Gemeinde gehören (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.3 GemHVO NRW).

5.2.2 Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes

Von der Gemeinde ist zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen, ob für die Finanzanlagen ein niedrigerer Wert anzusetzen ist, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Daher kann es unter örtlicher Betrachtung und Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips geboten sein, auch bei einer vorübergehenden Wertminderung einer

Finanzanlage der Gemeinde im Rahmen des Jahresabschlusses eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Bei der Einschätzung, ob eine vorübergehende Wertminderung einer Finanzanlage vorliegt, müssen Hinweise vorhanden oder bekannt sein, die eine künftige Wertaufholung sicher erwarten lassen. Ist der Grund für eine Wertminderung entfallen, besteht für die Gemeinde ein Wertaufholungsgebot.

Der Finanzanlagen beizulegende Wert, auf Grund dessen möglicherweise eine außerplanmäßige Abschreibung von der Gemeinde vorzunehmen ist, ist nicht als Zeitwert zu verstehen, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbereiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen werden kann. Der „beizulegende Wert“ stellt zudem keinen eigenständigen Wertmaßstab dar. Er soll unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten von der Gemeinde ermittelt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Begriff „beizulegender Wert“ im allgemeinen Geschäftsverkehr als Oberbegriff benutzt wird. Dieser Begriff ist durch speziellere Wertbegriffe, z.B. Marktwert oder Börsenwert, Wiederbeschaffungswert, Veräußerungs- oder Ertragswert auszufüllen. Es ist daher zum Abschlussstichtag von der Gemeinde der zutreffende beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung in Betracht kommt. Für die Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes kann daher die Heranziehung eines Hilfswertes, z.B. Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungswert, hilfreich sein. Auch können auf einem Markt notierte Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion dieser Finanzanlage oder des Finanzinstrumentes am Abschlussstichtag erfolgen würde.

Für die Ermittlung des beizulegenden Wertes ist zudem kein konkreter Zeithorizont vorgegeben, in dem z.B. Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes zu ermitteln sind. Auch können die Preise der letzten Transaktionen oftmals Hinweise auf den gegenwärtig beizulegenden Wert geben. Falls sich die wirtschaftlichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt der letzten Transaktion wesentlich verändert haben, ist der beizulegende Wert unter Zugrundelegung von sachgerechten Verfahren zu ermitteln. Wenn kein Markt besteht, ist der beizulegende Wert z.B. durch Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder Finanzinstrumenten zu ermitteln. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch mit Schätzungen gearbeitet werden muss.

5.3 Zu Satz 3 (Erläuterungspflichten im Anhang):

Die Vorgabe in dieser Vorschrift, außerplanmäßige Abschreibungen im Anhang zu erläutern, erleichtert die Analyse des kommunalen Jahresabschlusses und trägt damit den Informationsbedürfnissen in den Gemeinden Rechnung. Diese Vorgabe ergänzt die in § 44 Abs. 2 GemHVO NRW enthaltenen einzelnen Erläuterungspflichten. Die auf Grund dieser Vorschrift im Anhang zu machenden Angaben müssen einen Bezug zu den Vermögensgegenständen haben, bei denen außerplanmäßige Abschreibungen vorgenommen werden. Die Erläuterungen müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass durch den Jahresabschluss das in § 95 Abs. 1 GO NRW geforderte Bild vermittelt wird. Dabei entbinden Verweise auf Angaben in Vorjahren nicht von der vorgesehenen Erläuterungspflicht.

6. Zu Absatz 6 (Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden):

Diese Vorschrift kommt den besonderen Bedürfnissen der Gemeinden entgegen. Sie ergänzt die Regelung in Absatz 5. Den Gemeinden wird es dadurch gestattet, die Belastungen, die durch weitere Investitionen in ihr Infrastrukturvermögen entstehen, auf eine bestimmte Zeitdauer zu verteilen. So können außerplanmäßige Abschreibungen, die wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens entstehen, haushaltsverträglich auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung des darauf entstehenden Vermögensgegenstandes gestreckt werden. Diese kommunale Besonderheit soll wie andere außerplanmäßige Abschreibungen der Gemeinde nach Absatz 5 im Anhang erläutert werden (Satz 2).

7. Zu Absatz 7 (Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen):

Im NKF gilt wie im Handelsrecht bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Gemeinde das strenge Niederstwertprinzip. Daher besteht durch diese Vorschrift ein Abschreibungsgebot für die Gemeinde. Sie muss deshalb bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens außerplanmäßige Abschreibungen vornehmen,

wenn diesen Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag ein niedriger Wert beizulegen ist. Auf eine voraussichtliche dauernde Wertminderung kommt es dabei nicht an. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere Wertbegriffe, z.B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Es ist zum Abschlussstichtag der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung dafür in Betracht kommt. Der dafür geforderte niedrigere Wert ist ein Wert, der unter den planmäßig fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes liegen muss.

Für die Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes kann die Heranziehung eines Hilfwertes, z.B. Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungswert, hilfreich sein. Auch können auf einem Markt notierte Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion dieser Finanzanlage oder des Finanzinstrumentes am Abschlussstichtag erfolgen würde. Für die Ermittlung ist kein konkreter Zeithorizont vorgegeben, in dem Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes zu ermitteln sind. Auch können die Preise der letzten Transaktionen oftmals Hinweise auf den gegenwärtig beizulegenden Wert geben. Falls sich die wirtschaftlichen Verhältnisse seit dem Zeitpunkt der letzten Transaktion wesentlich verändert haben, ist der beizulegende Wert unter Zugrundelegung von sachgerechten Verfahren zu ermitteln. Wenn kein Markt besteht, ist der beizulegende Wert z.B. durch Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder Finanzinstrumenten zu ermitteln. Dabei ist nicht ausgeschlossen, dass auch mit Schätzungen gearbeitet werden muss.

Durch diese Vorschrift werden jedoch nicht Wertberichtigungen auf Forderungen erfasst, die wegen einer Niderschlagung von Ansprüchen der Gemeinde gem. § 26 Abs. 2 GemHVO NRW vorzunehmen sind.

8. Zu Absatz 8 (Vornahme von Zuschreibungen):

8.1 Zuschreibungen bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens

Auch für die Gemeinden gilt das im kaufmännischen Rechnungswesen anzuwendende Wertaufholungsgebot. Die Gemeinden sind daher durch diese Vorschrift (Satz 1) verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes nach den Absätzen 5 oder 6 dieser Vorschrift (Außerplanmäßige Abschreibungen für Sachanlagen oder Finanzanlagen) entfallen ist und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen. Diese Wertveränderung von in der Bilanz angesetzten Vermögensgegenständen wird als Zuschreibung bezeichnet. Sie stellt eine wertmäßige Erhöhung des gemeindlichen Anlagevermögens dar, beseitigt eine entstandene Unterbewertung eines aktivierten Vermögensgegenstandes und stellt eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Vermögenslage der Gemeinde wieder her. Eine Zuschreibung erfordert daher einen objektiven Nachweis für die Vornahme einer Zuschreibung.

Der Zeitpunkt einer Zuschreibung ist jeweils der aktuelle Abschlussstichtag des Haushaltsjahres, in dem das Erfordernis einer Wertaufholung festgestellt wurde. Dies auch dann, wenn im Einzelfall der Abschreibungsgrund bereits in einem Vorjahr nicht mehr bestand, aber erst im aktuellen Haushaltsjahr bekannt wird. Eine Berichtigung eines vorherigen Jahresabschlusses kommt in diesem Fall nicht mehr in Betracht.

8.2 Begrenzung der zulässigen Zuschreibungen

8.2.1 Zu Satz 1 (Wegfall des Grundes für außerplanmäßige Abschreibungen):

Die Gemeinde muss bei der Vornahme von Zuschreibungen bei einem Vermögensgegenstand beachten, dass der Umfang der Zuschreibung (Werterhöhung) nicht höher sein darf, als die zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen. Außerdem müssen bei der Ermittlung einer zulässigen Zuschreibung die Abschreibungen berücksichtigt werden, die zwischenzeitlich bei einem abnutzbaren Vermögensgegenstand vorzunehmen gewesen wären. Die Obergrenze für die bilanzielle Zuschreibungen bilden daher die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes. Es ergibt sich somit ein Zuschreibungsbetrag, der sich auch ergeben würde, wenn keine außerplanmäßige Abschreibung bei dem betreffenden Vermögensgegenstand vorgenommen worden wäre.

8.2.2 Zu Satz 2 (Erläuterungspflicht für Zuschreibungen im Anhang):

Bei der Vornahme von Zuschreibungen durch die Gemeinde als Werterhöhungen ihres Vermögensgegenstandes und als „Rückabwicklung“ von zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen besteht ein besonderes öffentliches Informationsbedürfnis und daher eine Darlegungspflicht der Gemeinde über diesen Vorgang. Auch dem Erfordernis einer Nachprüfbarkeit muss die Gemeinden durch eine Offenlegung der neuen gemeindlichen Verhältnisse Rechnung tragen. Deshalb besteht für die Vornahme von Zuschreibungen, wie bei den zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen, eine Erläuterungspflicht im Rahmen des Jahresabschluss, in dem die neuen Verhältnisse abgebildet werden. Die dazu notwendigen Angaben sind im Anhang zu machen und sollen einen Bezug zu den Vermögensgegenständen herstellen, bei denen zuvor außerplanmäßige Abschreibungen von der Gemeinde vorgenommen worden sind.

8.3 Zuschreibungen nicht Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens

Wegen der Anwendung des strengen Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen und der geringen Bedeutung dieses Vermögens bei Gemeinden ist die Möglichkeit der Zuschreibung nach Wegfall des Grundes für die außerplanmäßige Abschreibung ausgeschlossen worden. Es soll vielmehr unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips die Beibehaltung des niedrigeren Wertansatzes erfolgen, wie es nach dem Handelsgesetzbuch allgemein für Kaufleute (nicht für große Kapitalgesellschaften) möglich ist.

Hinweis: Zu weiteren Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 36
Rückstellungen

(1) ¹Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. ²Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. ³Für die Rückstellungen ist im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. ⁴Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. ⁵Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. ⁶Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. ⁷Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. ⁸Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

(2) ¹Für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind Rückstellungen in Höhe der zu erwartenden Gesamtkosten zum Zeitpunkt der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen anzusetzen. ²Das gilt entsprechend für die Sanierung von Altlasten.

(3) ¹Für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen sind Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. ²Die vorgesehenen Maßnahmen müssen am Abschlusstichtag einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert sein.

(4) ¹Für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlusstichtag noch nicht genau bekannt sind, müssen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. ²Es muss wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht, die wirtschaftliche Ursache vor dem Abschlusstichtag liegt und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

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

(6) ¹Sonstige Rückstellungen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. ²Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

Erläuterungen zu § 36:

I. Allgemeines

1. Zulässige Rückstellungsarten

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, soweit diese am Abschlusstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat. Rückstellungen dürfen daher erst gebildet werden, wenn alle Kriterien erfüllt sind. Rückstellungen stellen für die Gemeinde kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der gemeindlichen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in § 36 GemHVO NRW abschließend bestimmt worden sind. Dazu gehören Verpflichtungen

- für Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (Absatz 1),
- für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten (Absatz 2),
- für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen (Absatz 3),
- die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlusstichtag noch nicht genau bekannt sind (Absatz 4),
- sowie drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren (Absatz 5) und
- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden (Absatz 6).

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden nur Rückstellungen für die benannten Zwecke bilden dürfen. Daraus folgt, dass durch die Vorschriften der Absätze 1 bis 6 die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinden abschließend bestimmt sind und keine Rückstellungen für Zwecke gebildet werden dürfen, die nicht ausdrücklich bestimmt sind. Aber auch für regelmäßig jährlich wiederkehrende Gegebenheiten dürfen keine Rückstellungen gebildet werden.

2. Rückstellungen für nicht andere Zwecke

2.1 Allgemeines

Durch die ausdrückliche Aufzählung der zulässigen Arten der Rückstellungen in der Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden keine Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen. Die Gemeinden sollen die Rückstellungen grundsätzlich nur für rechtliche und wirtschaftliche Leistungen bilden, die ursächlich in der Hand der Gemeinde liegen und die periodengerecht zu Aufwendungen bei der Gemeinde führen sowie nicht jährlich wiederkehrend sind. Dies führt dazu, dass bei einigen gemeindlichen Geschäftsvorfällen erst das Entstehen der rechtlichen Verpflichtung und nicht bereits das mögliche Entstehen einer wirtschaftlichen Verpflichtung der Anlass für eine Rückstellungsbildung sein muss, so dass erst Aufwendungen anzunehmen sind, wenn eine tatsächliche Verpflichtung der Gemeinde durch einen Heranziehungsbescheid einsetzt. Es muss somit ein konkretes Ereignis (gemeindlicher Bescheid) bezogen auf den Abschlussstichtag eingetreten sein bzw. vorliegen, damit bei bestimmten gemeindlichen Sachverhalten eine Rückstellungsbildung zulässig ist.

2.2 Rückstellungen nicht für künftige Umlagezahlungen der Gemeinde

Für Umlagen der Gemeinde, die regelmäßig jährlich anfallen, ist die Bildung von Rückstellungen nicht zugelassen worden. Eine konkrete Verpflichtung der Gemeinde besteht nicht allein wegen der rechtlichen Bindung der Gemeinde als Mitglied an den Umlageverband. Sie entsteht vielmehr jährlich auf Grund der konkreten Aufgabenerfüllung (Leistungserbringung) des Umlageverbandes und wird durch einen Heranziehungsbescheid des umlageberechtigten Dritten erst hinreichend konkretisiert. Auch wenn die Leistungsfähigkeit der Gemeinde in die Ermittlung der Höhe des Umlagebetrages einbezogen wird, z.B. die Steuerkraft der Gemeinde vor dem Umlagejahr, entsteht dadurch nicht zwangsläufig eine Verpflichtung, den Vorjahren auch Aufwendungen aus der Umlageerhebung zuzurechnen. Es werden lediglich die belegbaren haushaltswirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde für die Ermittlung des Umfangs der Umlage herangezogen. Es müssen Messgrößen bzw. Schlüsselgrößen für eine zutreffende Ermittlung des Umlagebetrages jeder einzelnen Gemeinde bestimmt werden, denn gesetzlich sind die Arten und der Umfang der Leistungsfähigkeit der Gemeinde bei der Umlageermittlung zu berücksichtigen. Daher führt die rechtliche Verpflichtung der Gemeinde zur Umlagezahlung erst zu einer wirtschaftlichen Belastung im dem Haushaltsjahr, in dem die Gemeinde zur Umlagezahlung herangezogen wird. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung für gemeindliche Umlagezahlungen führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

2.2 Rückstellungen nicht im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen für gemeindliche Leistungen im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs nicht zulässig ist. Erst mit einer Heranziehung der Gemeinde zu Finanzleistungen auf Grund des Gemeindefinanzausgleichs soll eine Verpflichtung der Gemeinde entstehen, aus der dann dem aktuellen Haushaltsjahr der gemeindliche Ressourcenverbrauch zuzurechnen ist. Die Entscheidung, keine „Vorverpflichtung“ bzw. Zurechnung zu Vorjahren als Grundlage für eine örtliche Rückstellungsbildung aus Anlass des Gemeindefinanzausgleichs zuzulassen, ist unter dem Gesichtspunkt des Ressourcenverbrauchs sachgerecht und vertretbar. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung im Rahmen des Gemeindefinanzausgleichs führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Finanzausgleichssachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

2.3 Rückstellungen nicht aus der gemeindlichen Steuererhebung

Der Gesetzgeber hat durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift bestimmt, dass die Bildung von Rückstellungen im Rahmen der jährlich wiederkehrenden gemeindlichen Steuererhebung, z.B. der Gewerbesteuer, nicht zulässig ist. Erst aus der Festsetzung oder der Fälligkeit gemeindlicher Steuern eine Zurechnung der Ressourcen zum dem aktuellen Haushaltsjahr vorzunehmen, ist sachgerecht und vertretbar. Die gesetzlich nicht vorgesehene Rückstellungsbildung aus der gemeindlichen Steuererhebung führt dazu, dass von der Gemeinde auch dann keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, wenn sich örtliche Steuersachverhalte ggf. unter die Bestimmungen des § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW subsumieren lassen.

3. Rückstellungsspiegel

Es ist für die Gemeinden sinnvoll, sich im jeweiligen Haushaltsjahr einen detaillierten Überblick über den Stand der Rückstellungen am Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich ein Rückstellungsspiegel an, der nach dem folgenden Schema aufgebaut sein kann.

Rückstellungsspiegel Teil A						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres EUR
			Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund entfallen	
			EUR	EUR	EUR	
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					
Rückstellungsspiegel Teil B						
	Arten der Rückstellungen	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR
			bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
			EUR	EUR	EUR	
	(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 3 GemHVO NRW)					

Abbildung 81 „Rückstellungsspiegel“

Der Rückstellungsspiegel besteht aus zwei Bestandteilen. Im Teil A wird der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen aufgezeigt. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt er-

heblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei, denn er macht die Wertansätze transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

4. Abzinsung von Rückstellungen

Von der Gemeinde sind die einzelnen Rückstellungen nach dem Nominalwertprinzip zu bemessen bzw. zu bewerten, denn unter Beachtung des Realisationsprinzips muss ein entnahmefähiger Betrag (Erfüllungsbetrag) zurückgestellt werden. Bei der Mehrzahl der gemeindlichen Rückstellungen ist darin kein verdeckter Zins enthalten. Sie sind daher generell nicht abzuzinsen. Insbesondere bei Sachleistungsverpflichtungen, bei Verpflichtungen aus Bürgschaften oder Schadenersatzleistungen ist dies gegeben. So sind auch längerfristige Umweltschutzverpflichtungen, z.B. die Rekultivierung von Deponien, nicht abzuzinsen. Eine Trennung in Beträge für die Erfüllung der Leistungsverpflichtung und für die Kapitalnutzung ist daher nicht vorzunehmen. Nur die Pensionsrückstellungen dürfen nach Maßgabe des Absatzes 1 der Vorschrift mit ihrem Barwert angesetzt werden.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pensionsrückstellungen):

Durch die Bildung von Pensionsrückstellungen werden die Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde den Haushaltsjahren zugeordnet, in denen die Beamtinnen und Beamte ihre Anwartschaften auf künftige Versorgungsleistungen erwerben. Folglich werden in einem Jahresabschluss der Gemeinde während der Anwartschaftsphase die gesamten entstehenden Personalaufwendungen nachgewiesen. Es wird nicht ein Jahresergebnis gezeigt, dass nur Personalaufwendungen im Umfang der aktuell zu erbringenden Zahlungsleistungen enthält. Vielmehr enthält das Jahresergebnis auch Aufwendungen für die Versorgung der Beamtinnen und Beamten, auch wenn die tatsächlichen Zahlungsleistungen erst zukünftig zu erbringen sind. Dies spiegelt den Entgeltcharakter der Pensionsverpflichtungen wieder, als würden die Beamtinnen und Beamten ihre Zukunftsvorsorge eigenverantwortlich vornehmen müssen. Weil die Vorsorge die Beamtinnen und Beamten aber von der Gemeinde vorzunehmen ist, muss mit der Bildung der Pensionsrückstellungen und deren Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch eine entsprechende Liquiditätsvorsorge einhergehen. Durch eine regelmäßige Überwachung des gemeindlichen Versorgungssystems lassen sich die Zahlungswirkungen der künftigen Versorgungsleistungen feststellen und die zu erbringenden Geldleistungen in die langfristige Liquiditätsplanung einbeziehen.

Bei der Einschaltung eines Dritten zur Abwicklung und Zahlbarmachung gemeindlicher Versorgungsleistungen, z.B. eine Versorgungskasse oder andere Versorgungseinrichtungen, bleibt die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen unberührt. Durch die notwendigen Vertragsabschlüsse für die Einschaltung eines Dritten werden die beamtenrechtlichen sowie die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Beamtinnen und Beamten nicht berührt. Für die Gemeinde stellen die Kapitaldeckung einerseits und die Pensionsverpflichtungen andererseits zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar, bei denen eine gegenseitige Saldierung unzulässig ist. Dies gilt auch, wenn eine kongruente Rückdeckung für die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde bestehen sollte. Die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen bleibt auch dann unberührt, wenn die Gemeinde dafür im Rahmen ihrer Liquiditätsvorsorge eine Kapitalanlage erwirbt.

1. Zu Satz 1 (Beamtenrechtliche Pensionsansprüche):

1.1 Ansprüche der Beamtinnen und Beamte bei einer Tätigkeit innerhalb der Kernverwaltung

Die Beamten der Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts, während ihrer Dienstzeit rechtlich, aber auch wirtschaftlich betrachtet, Versorgungsanwartschaften gegenüber der Gemeinde als Dienstherr. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinde, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen ungekürzt in ihrer Bilanz anzusetzen. Daraus folgt grundsätzlich, dass bei einer Gemeinde

dann Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen entstehen, soweit die Gemeinde ein Dienstherr über Beamtinnen und Beamte ist. Bei der Ermittlung der beamtenrechtlichen Pensionsansprüche ist jedoch nicht allein auf die tatsächliche Beschäftigung dieser Bediensteten bei der Gemeinde abzustellen. Auch wenn z.B. den Bediensteten, die im Wege einer vorübergehenden Abordnung von einem anderen Dienstherrn bei der Gemeinde beschäftigt werden, auch Dienstbezüge gezahlt werden müssen, finden auf diese Beschäftigungsverhältnisse die Vorschriften über die Versorgung der Beamten jedoch keine Anwendung (vgl. § 17 Abs. 4 BRRG). Dies gilt auch dann, wenn die Dienstzeiten, die Beamtinnen und Beamte im Dienst eines öffentlich-rechtlichen Dienstherrn zurückgelegt haben, insgesamt ruhegehaltfähig sind. Erst nach der Versetzung zur Gemeinde sind die beamtenrechtliche Pensionsansprüche dieser Personen vollständig in die gemeindlichen Pensionsrückstellungen einzubeziehen.

1.2 Ansprüche der Beamtinnen und Beamte bei einer Tätigkeit außerhalb der Kernverwaltung

1.2.1 Allgemeines

Den Beamtinnen und Beamte der Gemeinde kann nach § 123a des Beamtenrechtsrahmengesetzes (BRRG) vorübergehend eine Tätigkeit bei einer öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlich organisierten Einrichtung (Unternehmen) zugewiesen werden. Die Rechtsstellung der gemeindlichen Bediensteten sowie die Stellung der Gemeinde als Dienstherr bleiben dabei unberührt. Die betreffenden Bediensteten werden deshalb hinsichtlich ihrer Versorgungsansprüchen i.d.R. so behandelt, als wenn sie weiterhin in der gemeindlichen Verwaltung beschäftigt wären. Deshalb bestehen die Verpflichtungen der Gemeinde fort, zukünftig die Versorgungsleistungen für diese Bediensteten zu erbringen. Nimmt eine Beamtin oder ein Beamter eine Tätigkeit außerhalb der Kernverwaltung auf, darf die Gemeinde aus diesem Anlass die zuvor für die betreffenden Beamtinnen oder Beamten gebildeten Pensionsrückstellungen nicht auflösen. Die bisher gebildeten Rückstellungen sind grundsätzlich weiterhin in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen.

1.2.2 Tätigkeit bei wirtschaftlichen Unternehmen oder organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen

1.2.2.1 Bilanzierung von Pensionsrückstellungen bei Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde

Wenn Beamtinnen oder Beamte der Gemeinde einem wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) oder einer organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit für eine vorübergehende Tätigkeit zugewiesen werden, erwerben diese Bediensteten durch ihre Tätigkeit Versorgungsansprüche, als wären sie in der gemeindlichen Kernverwaltung beschäftigt. Die Unternehmen und Einrichtungen haben daher aus wirtschaftlichen und organisatorischen Gesichtspunkten grundsätzlich Pensionsrückstellungen zu bilanzieren, auch wenn das Beamtenverhältnis rechtlich zum Dienstherrn „Gemeinde“ unverändert bleibt. Die Pensionsrückstellungen sind von den Unternehmen und Einrichtungen in dem Umfang zu bilanzieren, in dem Ansprüche der Beamtinnen oder Beamten aus ihrer Tätigkeit wirtschaftlich verursacht werden. Machen die Unternehmen und Einrichtungen von dem Wahlrecht des Art. 28 EHGB Gebrauch, Rückstellungen nicht für vor dem 01.01.1987 erworbene Ansprüche zu bilden, hat der beamtenrechtliche Dienstherr die bestehenden Ansprüche als Pensionsrückstellungen zu bilanzieren.

1.2.2.2 Umfang von Pensionsrückstellungen

In welchem Umfang in der Bilanz der wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen jeweils Pensionsrückstellungen anzusetzen sind, ist auch davon abhängig, ob über die Behandlung der entstehenden Pensionsverpflichtungen eine Vereinbarung zwischen dem Unternehmen bzw. der Einrichtung und der Gemeinde (gemeindliche Kernverwaltung) abgeschlossen wurde. Werden die Pensionsverpflichtungen bei den Unternehmen und Einrichtungen passiert, sind diese bei einem Wechsel eines Bediensteten zurück zur gemeindlichen Kernverwaltung entsprechend in eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde umzuwandeln. In der Bilanz der Gemeinde sind ab diesem Zeitpunkt die vollständigen Pensionsrückstellungen für solche Bedienstete zu passivieren. Gleichzeitig ist wegen der Ansprüche aus der Tätigkeit bei einem Unternehmen oder einer Einrichtung diesem gegenüber eine entsprechende Forderung zu aktivieren.

1.2.2.3 Entgelt für die Personalgestellung

In den Fällen, in denen durch eine Vereinbarung das Unternehmen bzw. die Einrichtung von den Pensionsverpflichtungen freigestellt wird, entstehen aus der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten keine passivierungspflichtigen Verbindlichkeiten für das Unternehmen oder die Einrichtung. Wenn wegen der Erfüllung der Pensionsverpflichtungen im Rahmen einer Entgeltregelung zwischen der Gemeinde und dem Unternehmen bzw. der Einrichtung die notwendigen Aufschläge auf das regelmäßige Entgelt für die zugewiesenen Beamtinnen und Beamte kalkuliert sind, bleiben diese aus deren Sicht ein Bestandteil des Entgelts für die Personalgestellung der Gemeinde. Sie sind damit Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem Unternehmen, das es zu erfüllen gilt, so dass die laufenden Zahlungen aufwandswirksam zu erfassen sind.

1.2.3 Tätigkeit bei rechtlich selbstständigen wirtschaftlichen Unternehmen der Gemeinde

1.2.3.1 Bildung von Pensionsrückstellungen beim gemeindlichen Unternehmen

Die rechtlich selbstständigen Unternehmen haben Pensionsrückstellungen nur in dem Umfang zu bilden, wie diese in der Zeit der Tätigkeit der Beamtinnen oder Beamten wirtschaftlich verursacht wurden. Machen die Unternehmen und Einrichtungen von dem Wahlrecht des Art. 28 EHGB Gebrauch, Rückstellungen nicht für vor dem 01.01.1987 erworbene Ansprüche zu bilden, hat der beamtenrechtliche Dienstherr für diese Ansprüche die Rückstellungen zu bilanzieren. Bei einem Wechsel dieser Bediensteten zurück zur gemeindlichen Kernverwaltung sind die Pensionsverpflichtungen in eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Gemeinde umzuwandeln. In der Bilanz der Gemeinde sind ab diesem Zeitpunkt die vollständigen Rückstellungen für solche Bedienstete zu passivieren. Gleichzeitig ist wegen der Ansprüche aus der Tätigkeit bei dem Unternehmen diesem gegenüber eine entsprechende Forderung zu aktivieren.

1.2.3.2 Freistellungsansprüche für Pensionsrückstellungen beim Dienstherrn

Werden Beamtinnen oder Beamte einer Gemeinde für ein rechtlich selbstständiges Unternehmen der Gemeinde tätig bedarf es einer Vereinbarung mit dem betreffenden Unternehmen über die Behandlung der aus der Tätigkeit dieser Bediensteten entstehenden Versorgungslasten. Trägt nach einer solchen Vereinbarung das Unternehmen die Versorgungsverpflichtungen aus der Tätigkeit der Beamtin oder des Beamten werden diese nicht zu originären Pensionsverpflichtungen des Unternehmens. Die Pensionsansprüche der Beamtinnen und Beamten gegenüber der Gemeinde als Dienstherr bleiben auch bei einer Tätigkeit in einem rechtlich selbstständigen Unternehmen bestehen, denn diese können nur auf einen anderen öffentlich-rechtlichen Dienstherrn, aber nicht auf einen sonstigen Rechtsträger übergehen. Der Dienstherr hat jedoch für die von ihm zu tragenden Pensionsverpflichtungen in seiner Bilanz Pensionsrückstellungen anzusetzen. Er hat gleichzeitig gegenüber dem Unternehmen einen Freistellungsanspruch. Dadurch entsteht beim Unternehmen gegenüber der Gemeinde eine in ihrer Höhe noch ungewisse Verbindlichkeit, die wirtschaftlich als sonstige Pensionsrückstellung anzusehen ist. Sie kann in der Bilanz des Unternehmens gesondert unter dem Posten „Pensionsrückstellungen“ angesetzt werden.

1.2.3.3 Entgelt für die Personalgestellung

In den Fällen, in denen nach einer Vereinbarung zwischen einem rechtlich selbstständigen Unternehmen und der Gemeinde die Pensionsverpflichtungen nicht von dem Unternehmen getragen werden, entsteht aus der Tätigkeit der Beamtinnen und Beamten für das Unternehmen keine passivierungspflichtige Verbindlichkeit. Wenn wegen der Erfüllung der Pensionsverpflichtungen im Rahmen der Entgeltregelung die notwendigen Aufschläge auf das regelmäßige Entgelt für die zugewiesenen Beamtinnen und Beamte kalkuliert sind, bleiben diese aus der Sicht des Unternehmens ein Bestandteil des Entgelts für die Personalgestellung der Gemeinde. Sie sind damit Bestandteil eines schwebenden Geschäfts zwischen der Gemeinde und dem Unternehmen, das es zu erfüllen gilt. Es ist deshalb in solchen Fällen im Einzelfall zu prüfen, ob in der Bilanz der Gemeinde noch Forderungen gegenüber dem betreffenden Unternehmen anzusetzen sind.

1.3 Verpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen

Unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ sind keine Rückstellungen für Beamtinnen und Beamten anzusetzen, für die nicht mehr die Gemeinde Dienstherr ist. Die bisher für diese Beamtinnen und Beamten gebildeten Pensionsrückstellungen müssen als Rückstellungen bestehen bleiben, wenn mit der Abgabe von Beamtinnen und Beamten an eine andere Gemeinde oder sonstige öffentlich-rechtliche Körperschaft, die ein Dienstherr für Beamtinnen und Beamte sein kann, eine Verpflichtung der Gemeinde einsetzt, sich nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Derartige Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen entstehen bei der Gemeinde (bisheriger Dienstherr) grundsätzlich durch eine Versetzung oder eine Einverständniserklärung, Die aufnehmende Gemeinde trägt für die aufgenommenen Beamtinnen oder Beamten die vollen künftigen Versorgungsbezüge. Jedoch hat sich die abgebende Gemeinde nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen. Dies ist z.B. ab dem Jahre 2002 erforderlich, wenn bei der Versetzung einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist, diese oder dieser der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand.

Durch den Runderlass des Innenministeriums „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBI. NRW. 653) wurden deshalb neben den Eckpunkten zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen auch Eckpunkte für die möglichen Beteiligung an Versorgungslasten der Gemeinde durch andere Dienstherrn nach § 107b BeamtVG (Erstattungsverpflichtungen) bestimmt, die bei der Aufnahme eines Beamten von einer anderen Gemeinde als wichtige Maßgaben zur Anwendung kommen können:

- Bei dem abgebenden Dienstherrn ist die Erstattungsverpflichtung mit dem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des zu erstattenden Anteils ist die Höhe der Versorgung auf Basis der beim abgebenden Dienstherrn maßgeblichen Besoldungsgruppe zu ermitteln und altersabhängig im Verhältnis der beim abgebenden Dienstherrn zurückgelegten zur, bis zum jeweiligen Versorgungsfall, möglichen Dienstzeit zu gewichten.
- Beim aufnehmenden Dienstherrn ist die gesamte Pensionsverpflichtung zu bilanzieren. Ein anteiliger Erstattungsanspruch gegenüber dem abgebenden Dienstherrn ist mit dem Barwert der Erstattungsverpflichtung anzusetzen und unter „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ zu aktivieren.

Derartige Erstattungsverpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen sind bei der abgebenden Gemeinde unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen (vgl. Abschnitt 4.1). Die aufnehmende Gemeinde hat ihre Ansprüche unter dem Bilanzposten „Öffentlich-rechtliche Forderungen“ anzusetzen. Diese Forderungen unterliegen jedoch einer Veränderung im zeitlichen Verlauf der Beschäftigung, weil nach der Regelung des § 107b Abs. 4 des Beamtenversorgungsgesetzes der abgebende Dienstherr an den späteren Versorgungszahlungen im Verhältnis der jeweils abgeleiteten Dienstzeit des Beschäftigten beteiligt wird.

1.4 Rückstellungen nicht für Leistungen aus tariflicher Beschäftigung

1.4.1 Rückstellungen nicht für die Mitgliedschaft in der Zusatzversorgungskasse

Nach dem derzeit geltenden Versorgungsrecht für die tariflich Beschäftigten der Gemeinden besteht für die Gemeinden als Arbeitgeber eine arbeitsrechtliche Pflicht zur Mitgliedschaft in einer Zusatzversorgungskasse. Zweck einer solchen Kasse ist es, den Beschäftigten der Gemeinde im Wege einer privatrechtlichen Versicherung eine zusätzliche Alters- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Gegenüber der Gemeinde als Beteiligte ist die Zusatzversorgungskasse weder Vertreter noch Erfüllungsgehilfe noch Zahlstelle der Gemeinde, die Ansprüche der Beschäftigten gegenüber der Gemeinde als Arbeitgeber zu erfüllen hat. Der Leistungsanspruch der Beschäftigten richtet sich vielmehr ausschließlich gegen die Zusatzversorgungskasse, die bei Eintritt des Zeitpunkts der Leistungen an den Beschäftigten die bestehenden Ansprüche aus eigenen Verbindlichkeiten heraus zu erfüllen hat. Die Beschäftigten sind daher alleinige Bezugsberechtigte der Versicherungsleistungen der Zusatzversorgungskasse. Sie werden von dieser bei Fälligkeit erbracht, soweit der Zusatzversorgungskasse dafür von der Gemeinde als Arbeitgeber auch Beiträge und Umlagezahlungen zugeflossen sind. Die jährlich erworbenen Ansprüche der tariflich Beschäftigten werden daher von der Gemeinde grundsätzlich im Umlageverfahren als „Arbeitgeberzahlungen“ an die Zusatzversorgungskasse abgegolten.

Aus der Mitgliedschaft der Gemeinde in der Zusatzversorgungskasse entsteht im Grundsatz keine mittelbare Verpflichtung der Gemeinde gegenüber diesem Personenkreis, der eine Rückstellungsbildung auslösen könnte. Die versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten und die daraus zu erbringenden Leistungen werden durch die jährlichen Umlageleistungen der Gemeinden jahresbezogen in vollem Umfang

abgedeckt. Es liegt somit keine Fallgestaltung vor, aus der zu schließen wäre, das für die Gemeinde noch weitere ungewisse Verpflichtungen gegenüber der Zusatzversorgungskasse als Dritten bestehen würden, die als „mittelbare Pensionsverpflichtungen“ zu bewerten und entsprechend als Rückstellungen in der Bilanz zu passivieren wären. Wäre dies aber der Fall, z.B. wenn eine formale Subsidiärhaftung der Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse bestehen würde, soll die Gemeinde mit ihrer Kernverwaltung nicht schlechter gestellt werden als ihre gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen, die ihr Rechnungswesen nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen. Für diese Unternehmen und Einrichtungen bestehen nach Art. 28 Satz 2 EHGB keine Verpflichtungen zur Rückstellungsbildung, selbst wenn mittelbare Verpflichtungen aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension bestehen würden. Lässt sich jedoch in besonderen Einzelfällen eine Verpflichtung einer Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse ermitteln, die als mittelbare Pensionsverpflichtungen zu klassifizieren wäre, ist diese im Anhang gesondert anzugeben.

1.4.2 Rückstellungen nicht wegen sog. Sanierungsgelder

Im Rahmen der Neuordnung der tarifrechtlichen Zusatzversorgung ist in Folge der Schließung des Gesamtversorgungssystems und der Überführung in ein Rentensystem (sog. Punktemodell) ein über die „normale Umlage“ hinausgehender Finanzbedarf entstehen, weil noch Ansprüche und Anwartschaften, die vor dem 01.01.2002 begründet worden sind (Besitzstandswahrung), von der Zusatzversorgungskasse zu finanzieren sind. Aus diesem zusätzlichen Finanzbedarf der Zusatzversorgungskasse, der sich in den regelmäßigen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse als sog. „Sanierungsgeld“ niederschlägt, kann nicht abgeleitet werden, dass in der Vergangenheit unmittelbare wirtschaftliche Verpflichtungen für die Gemeinde entstanden seien, die als Rückstellungen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen wären. Auch eine Klassifizierung solcher Vorgänge als mittelbare Verpflichtung der Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse gibt keinen Anlass für eine Rückstellungsbildung (vgl. Abschnitt Nr. 1.6.1). Erst mit der Heranziehung zur jährlichen Umlagezahlung entsteht bei der Gemeinde eine Verpflichtung gegenüber der Zusatzversorgungskasse, deren Erfüllung zum Ressourcenverbrauch bei der Gemeinde führt. Die Umlage in ihrer Gesamtheit stellt daher nur in dem Haushaltsjahr Aufwand dar, für das sie erhoben wird. Eine Vorwegnahme von auf künftige Haushaltsjahre entfallenden Aufwendungen durch die Bildung einer Rückstellung kommt daher nicht in Betracht. Zudem stellt die Umlageverpflichtung der Gemeinde gegenüber der Zusatzversorgungskasse auch keine mittelbare Pensionsverpflichtung dar.

1.5 Zahlbarmachung der künftigen Versorgungsleistungen

Die Gemeinde ist verpflichtet, die künftigen Versorgungsleistungen in ihre Liquiditätsplanung nach § 89 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 30 Abs. 6 GemHVO NRW einzubeziehen, denn sie hat neben der bilanziellen Vorsorge auch eine Liquiditätsvorsorge vornehmen, um ihren künftigen Verpflichtungen nachzukommen. Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung zu entscheiden, in welcher Art und Weise sie dafür Kapitalanlagen bilden. Sie muss sicherstellen, dass zu den Fälligkeitsterminen der Versorgungsleistungen die notwendige Liquidität verfügbar ist.

1.5.1 Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse

Bei einer Mitgliedschaft der Gemeinde in einer Versorgungskasse zahlt die Versorgungskasse die Versorgungsleistungen an die Berechtigten aus. Die Versorgungsberechtigten haben jedoch keinen eigenen Anspruch gegen die Versorgungskasse. Die Gemeinde als Dienstherr bleibt ihnen gegenüber insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet und kann auch nicht ihre Pensionsverpflichtungen nicht an die Versorgungskasse als Dritten übertragen. Sie zahlt jährlich eine Umlage an die Versorgungskasse und kommt durch diese Zahlungen ihren Verpflichtungen gegenüber den Berechtigten (über eine Versorgungskasse) nach. Die jährlichen Umlagezahlungen der Gemeinde, die in der Finanzrechnung auszuweisen ist, stellen jedoch Aufwendungen der Gemeinde nur in dem Umfang dar, wie für die künftigen Versorgungsleistungen an die Berechtigten nicht bereits in früheren Haushaltsjahren bereits Pensionsrückstellungen gebildet worden sind. Die tatsächlichen Umlagezahlungen an die Versorgungskasse mindern daher nur teilweise und nicht in ihrer vollen Höhe die Pensionsrückstellungen der Gemeinde. Dieses Umlagesystem für die Gemeinden lässt nicht zu, dass die Gemeinde auf die Bildung von Pensionsrückstellungen ganz oder teilweise verzichtet oder sogar Forderungen gegenüber der Versorgungskasse bilanziert. Es erfordert vielmehr von der Gemeinde, die künftigen Zahlungen in ihre Liquiditätsvorsorge einzu-

beziehen, um jederzeit ihren Verpflichtungen gegenüber ihren Versorgungsempfängern nachkommen zu können. Die Gemeinde muss daher in ihrer Liquiditätsplanung die Fälligkeiten und den Umfang der Versorgungsleistungen berücksichtigen, um zu den Zahlungsterminen die notwendige Liquidität sicherstellen zu können.

1.5.2 Mitgliedschaft in einer anderen Versorgungseinrichtung

Zur Abwicklung und Zahlbarmachung von Versorgungsleistungen kann eine Gemeinde, die nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften nicht Mitglied einer Versorgungskasse sein muss, sich freiwillig einer Versorgungseinrichtung, z.B. Direktversicherung oder Unterstützungskasse, als Dritten bedienen. Die Gemeinde als Dienstherr bleibt aber ihren Beamtinnen und Beamten gegenüber insgesamt wirtschaftlich und rechtlich verpflichtet und kann daher auch nicht ihre Pensionsverpflichtungen nicht an einen solchen Dritten übertragen. Sie leistet daher Beiträge an eine solche Versorgungseinrichtung, damit die Versorgungsleistungen an die Berechtigten zur Auszahlung gelangen. Auch wenn eine solche Versorgungseinrichtung gleichzeitig eine Kapitalstockbildung betreibt, ändert dies nichts an der dienstrechtlichen und wirtschaftlichen Verpflichtung der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten. Die Gemeinde soll in diesen Fällen vielmehr dafür Sorge tragen, dass ihr der angesammelte Kapitalstock anteilig zugerechnet werden kann. Sie hat dann ihren Anspruch auf den Kapitalstock zu aktivieren.

Eine Saldierung der möglichen Ansprüche der Gemeinde aus der Rückdeckungsversicherung einer rückgedeckten oder kongruent rückgedeckten Unterstützungskasse mit den gemeindlichen Pensionsverpflichtungen, die als Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind, ergibt sich auch nicht, wenn die Gemeinde Mitglied einer solchen Unterstützungskasse würde. Rückgedeckte oder kongruent rückgedeckte Unterstützungskassen verschaffen sich die Mittel für ihre Versorgungsauszahlungen in voller Höhe durch den Abschluss einer Versicherung. Als Rückdeckungsversicherung zu einer Versorgungszusage gilt jede Versicherung, die von einer Unterstützungskasse zu ihren Gunsten abgeschlossen ist und der versorgungsberechtigte Beschäftigte und seine Hinterbliebenen versichert sind. Die Gemeinde muss dabei zu den Versicherungsbeiträgen beitragen.

1.5.3 Liquiditätssicherung der Gemeinde für die künftigen Versorgungsleistungen

1.5.3.1 Allgemeines

Die Gemeinde hat in eigener Verantwortung zu entscheiden, in welcher Art und Weise sie die Liquiditätsvorsorge wahrnimmt, z.B. durch die Bildung von Kapitalanlagen. Sie muss sicherstellen, dass zu den Fälligkeitsterminen der Versorgungsleistungen an die nicht mehr tätigen Beschäftigten die notwendige Liquidität verfügbar ist. Eine Kapitalanlage als Geldanlage der Gemeinde setzt dabei voraus, dass dafür grundsätzlich eigene Finanzmittel eingesetzt werden und kein Fremdkapital aufgenommen wird. Einer Geldanlage von dafür zuvor aufgenommenem Fremdkapital stehen die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 Abs. 3 GO NRW und das Spekulationsverbot in § 90 GO NRW entgegen. Weitere Hinweise zur Geldanlage enthält der Runderlass des Innenministeriums über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Geldanlage) vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641). Wird eine Liquiditätsvorsorge nicht in ausreichendem Maße vorgenommen, kann zum späteren Zeitpunkt der Erbringung der Zahlungsverpflichtungen die dann aktuell notwendige Liquidität nur vorübergehend durch Kredite zur Liquiditätssicherung befriedigt werden. Die notwendigen Maßnahmen sollten jedoch früh genug eingeleitet werden, damit entsprechend der Aufgabenerfüllung über eine ausreichende Liquidität verfügt werden kann.

1.5.3.2 Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen bleibt unberührt

Bei der Bildung von Kapitalanlagen (Geldanlage der Gemeinde) bleibt die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen unberührt. Durch dafür notwendige Vertragsabschlüsse werden die beamtenrechtlichen Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Beamtinnen und Beamten nicht verändert. Für die Gemeinde stellen der Anspruch aus einer Kapitalanlage einerseits und die Pensionsverpflichtungen andererseits zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar. Außerdem ist auch eine Saldierung von dem Ansatz der Kapitalanlage auf der Aktivseite der Bilanz mit den gemeindlichen Pensionsverpflichtungen auf

der Passivseite dieser Bilanz unzulässig (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO NRW). Dies gilt auch dann, wenn eine kongruente Rückdeckung durch eine Kapitalanlage für die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde besteht. Jede Gemeinde muss daher auf der Grundlage ihrer Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie, insbesondere zur Erfüllung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger, u.a. eine Kapitalversicherung als Rückdeckungsversicherung abschließt. Rückstellungsersetzende Kapitalanlagen sind dabei nicht zulässig wie eine Kreditaufnahme für Geldanlagen.

1.5.3.2 Abschluss einer Kapitalversicherung als „Beamtenpensionsversicherung“

Die Gemeinden wollen dadurch ihre Liquidität in künftigen Haushaltsjahren sichern, in denen die Versorgungszahlungen an die Ruhestandsbeamten fällig werden, auch wenn diese über eine Versorgungskasse zur Auszahlung gelangen. Die Gemeinde kann daher zur Sicherung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an die Versorgungsempfänger bei Dritten eine Kapitalversicherung abschließen. Wird dabei die Zahl der Beamtinnen und Beamten als Messgröße mit herangezogen, wird eine solche Versicherung oft als „Beamtenpensionsversicherung“ bezeichnet. Bei einer derartigen Versicherung ist die Gemeinde der Versicherungsnehmer, alleiniger Prämienzahler und Bezugsberechtigter auf die Versicherungsleistungen. Aus der Art der Versicherung ergibt sich, dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalls an die Gemeinde ausgeschüttet werden.

Durch den Abschluss einer solchen Kapitalversicherung können die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen ganz oder teilweise rückgedeckt werden. Eine Saldierung der möglichen Ansprüche der Gemeinde aus einer solchen Rückdeckungsversicherung mit den gemeindlichen Pensionsverpflichtungen, die als Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind, ist nicht zulässig. Auch wenn empfohlen wird, möglichst eine kongruente Risikoversicherung zu erreichen, gilt das Saldierungsverbot. Zudem kann es auch bei einer kongruenten Rückdeckungsversicherung, bei der die fälligen Versicherungsleistungen den zugesagten Versicherungsleistungen entsprechen, zu bilanzmäßigen Unterschieden zwischen den Pensionsrückstellungen und der Aktivierung einer solchen Versicherung kommen, weil dafür jeweils unterschiedliche Rechnungsgrundlagen heranzuziehen sind.

1.5.3.3 Bilanzierung einer Kapitalversicherung

1.5.3.3.1 Allgemeines

Mit einer Kapitalversicherung erwirbt die Gemeinde Rückdeckungsansprüche entsprechend ihren jährlichen Beitragsleistungen. Diese stellen von Anfang an einen Vermögenswert für die Gemeinde dar, der in Höhe der Anschaffungskosten unter dem Bilanzposten „Finanzanlagen“ in der Bilanz angesetzt werden kann (vgl. § 33 GemHVO NRW). Anschaffungskosten stellen dabei die bis zum jeweiligen Abschlussstichtag von der Gemeinde aufgewendeten Sparanteile der Versicherungsprämien zzgl. Zinsansprüche sowie Guthaben aus Überschussbeteiligungen dar. Hierfür ist - auch nach Handelsrecht - das vom Versicherer jeweils nachgewiesene Deckungskapital (Deckungsrückstellung) die Bewertungsgrundlage und der Bewertungsmaßstab. Bei einer „Beamtenpensionsversicherung“ ist es daher unter Beachtung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze für die Gemeinde nur zulässig, den aktuellen Rückdeckungsanspruch als aktivierbaren Vermögenswert in der Bilanz anzusetzen, der wirtschaftlich durch Beitragsleistungen erworben wurde. Diese Möglichkeit kann angemessen nach rechtlichen und kaufmännischen Grundsätzen von den Gemeinden umgesetzt werden. Sie ist sachgerecht und entspricht zudem den handels- und steuerrechtlichen Regelungen zu Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen, die den Rückdeckungsanspruch ebenfalls als aktivierbar durch den Versicherungsnehmer vorsehen. Daher besteht bei dem Verfahren für die Gemeinde ein Gleichklang mit den privaten Versicherungsnehmern.

1.5.3.3.2 Rückkaufswert einer Versicherung kein Regelbetrag für den Bilanzansatz

Unter Einbeziehung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips könnte bei Kapitalversicherungen auch der „Rückkaufswert“ der Versicherung als Vermögenswert der Gemeinde in Betracht gezogen werden. Dieser entspricht aber nicht den eingezahlten Versicherungsprämien. Er wird bei Versicherungen mit Prämienrückgewähr

als derjenige Kapitalbetrag bezeichnet, der bei einer außerordentlichen Kündigung an den Versicherungsnehmer zurück fließt. Er ergibt sich aus dem vorhandenen Deckungskapital bei der Versicherung abzüglich eines angemessenen Abschlags. Da ein solcher Rückkaufswert nur in den besonderen Fällen einer außerordentlichen Kündigung der Versicherung an die Gemeinde ausbezahlt wird, soll dieser nicht zum Regelbetrag für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz gemacht werden.

1.5.3.3 Deckungskapital bzw. Versicherungssumme kein zutreffender Bilanzansatz

Dies gilt auch für das Ansinnen, von Anfang an das gesamte Deckungskapital bzw. die Versicherungssumme als Vermögenswert der Gemeinde in der Bilanz anzusetzen. Einem solchen Ansatz würden aber in diesem Umfang keine erworbenen Ansprüche der Gemeinde gegenüber stehen. Ein solcher Ansatz wäre zudem wegen des im gemeindlichen Haushaltsrechts geltenden Anschaffungskostenprinzips, das auch handels- und steuerrechtlich gilt, nicht zulässig. Dieser würde auch nicht mit dem durch die Bilanz (Jahresabschluss) unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu vermittelnden Bildes einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage in Einklang stehen. Das gesamte Deckungskapital (Versicherungssumme) stellt nämlich nur eine Verpflichtung des Versicherers dar, bei Eintritt des Versicherungsfalls und dem Vorliegen aller Voraussetzungen eine entsprechende Leistung zu erbringen.

2. Zu Satz 2 (Rückstellungsbildung für weitere Ansprüche der Beamtinnen und Beamten):

Die Gemeinden sind verpflichtet, unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsanwartschaften auch Rückstellungen für andere Anwartschaften und fortgeltende Ansprüche der Beamtinnen und Beamten für die Zeit nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen. Zu diesen Ansprüchen zählen auch die Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes (LBG).

3. Zu den Sätzen 3 und 4 (Ermittlung der Pensionsrückstellungen):

3.1 Allgemeines

Die Pensionsverpflichtungen sind grundsätzlich auf Grund einer Bestandsaufnahme zum Abschlussstichtag zu ermitteln. Die Bestandsaufnahme soll zur Feststellung der pensionsberechtigten Beschäftigten und zur Höhe der zu erwartenden Pensionsansprüche führen. Als Grundlage für die Einzelbewertung können Richttafeln hinsichtlich der zu erwartenden Lebensdauer und der daraus zu erwartenden Pensionszeit sowie die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik dienen. Nach der Vorschrift ist für die Pensionsrückstellungen im Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln und der Berechnung ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu legen. Es soll - wie im Handels- und im Steuerrecht verankert - vorgegangen werden. Die Festlegung über das Verfahren der Ermittlung der Rückstellungen einschließlich der Festlegung des anzuwendenden Rechnungszinses geht von vergleichbaren Verhältnisse bei den Gemeinden aus und soll die einheitliche Ermittlung der Pensionsrückstellungen durch die Gemeinden gewährleisten. Eine Pensionsrückstellung ist so rätierlich anzusammeln, dass bei Beginn des Ruhestands der Beamtin oder des Beamten der Barwert der Versorgungszahlungen in die Rückstellung eingestellt worden ist. Die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen sind daher gleichlaufend zu den Veränderungen der Ansprüche der Versorgungsberechtigten in der Zeit ihrer aktiven Beschäftigung (bis zum Eintritt des Versorgungsfalls) vorzunehmen.

1.2.2 Teilwertverfahren

Die Ermittlung der Pensionsverpflichtungen ist mit dem Teilwertverfahren vorzunehmen, durch das eine periodengerechte Verteilung des Barwertes der Pensionsverpflichtungen auf die einzelnen Jahre der Dienstzeit der Beamtinnen und Beamten erfolgt. Dabei wird davon ausgegangen, dass in jedem von den Beamtinnen und Beamten geleisteten Dienstjahr ein weiterer Anteil am endgültigen Leistungsanspruch dieser Bediensteten erworben wird. Gegenüber dem Gegenwartsverfahren, beim dem die Pensionsrückstellungen ab der Pensionszusage

berechnet werden, beginnt beim Teilwertverfahren die Berechnung ab dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts der Beamtin oder des Beamten. Daher muss im Jahr der Pensionszusage zusätzlich eine Einmalzurückstellung vorgenommen werden. Zu jedem Abschlussstichtag wird solange der Teilwert der Pensionsverpflichtung ermittelt bis zu dem Jahr, in dem der Barwert der künftigen Versorgungsleistungen erreicht wird. Nach den Ergebnissen der bisherigen Erprobung in den Modellkommunen hat sich das Teilwertverfahren als die geeignete Methode für den zu ermittelnden Barwert erwiesen. Um den Unterschied zwischen dem „Wert der Pensionsverpflichtung“ im aktuellen Zeitpunkt und im Endzeitpunkt (Eintritt der Pensionierung) klar heraus zu stellen, wird in den gängigen Berechnungsverfahren zwischen den Begriffen „Teilwert“ (als aktueller Wert zum Abschlussstichtag, wenn noch weitere Dienstjahre bevorstehen) und „Barwert“ (abgezinster Wert der gesamten Pensionsansprüche) unterschieden. Der Teilwert ist dabei gleich dem Barwert der künftigen Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge bis zum Ausscheiden einer Beamtin oder eines Beamten aus dem aktiven Dienst. Die Verwendung des Begriffes „Barwert“ in unterschiedlicher Form beeinträchtigt jedoch nicht die Anwendung der Vorschrift.

Bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen sollen zudem erhebliche Ergebnisunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeschlossen werden, die durch die bei der Berechnung festzulegenden Variablen entstehen können. Durch den Runderlass des Innenministeriums „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBI. NRW. 653) wurden deshalb Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bestimmt, die als wichtige Maßgaben bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zur Anwendung kommen können. Bei der Abwägung, ob von den zugelassenen Verallgemeinerungen Gebrauch gemacht wird, ist vorrangig auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Ermittlung der Pensionsrückstellungen abzustellen. Wirtschaftlich bewertet entstehen die Ansprüche eines voraussichtlich dauerhaft Beschäftigten grundsätzlich ab dem Beginn der Dienstzeit. Sie können auch ab den im o.a. Runderlass benannten allgemeinen Zeitpunkten ermittelt werden. Soll von dieser Vereinfachung (kann allgemein das ... Lebensjahr ... angesetzt werden) Gebrauch gemacht werden, muss dies bei der Berechnung für alle Beamtinnen und Beamte der gleichen Laufbahngruppe und nicht nur in ausgewählten Einzelfällen zur Anwendung kommen. Dieser vereinfachten Vorgehensweise steht das Dienstrecht nicht entgegen.

Beim Teilwertverfahren ergibt sich die Höhe der Zuführungen zu Pensionsrückstellungen aus dem Unterschied zwischen dem Barwert der Rückstellungen am Abschlussstichtag des Haushaltsjahres und dem Barwert der Rückstellungen am Abschlussstichtag des vorangegangenen Haushaltsjahres. Die Gesamtsumme der jährlichen Zuführungen ist jedoch auch noch abhängig von verschiedenen Faktoren und den örtlichen Gegebenheiten, z.B. von den weiteren erworbenen Anwartschaften der Beamtinnen und Beamten im aktiven Dienst, von Veränderungen des Personalbestandes oder von Veränderungen in den Berechnungsgrundlagen auf Grund neuer biometrischer Erwartungen. Bei der Ermittlung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde kommt wegen der Verfahrensvorgabe nicht das Gegenwartsverfahren oder das Anwartschaftsbarwertverfahren zur Anwendung. Auch bei diesen Verfahren wird ebenfalls davon ausgegangen, dass in jedem von den Beamtinnen und Beamten geleisteten Dienstjahr ein weiterer Anteil am endgültigen Leistungsanspruch dieser Bediensteten erworben wird. Mit der Rückstellungsbildung wird jedoch bereits zum Zeitpunkt der Pensionszusage (Beginn des Pensionsanspruchs der Beamtin und des Beamten) begonnen.

1.2.3 Barwert der Pensionsverpflichtungen

Der Gesamtwert der Verpflichtung der Gemeinde ist unter Zuhilfenahme von versicherungsmathematischen Annahmen zu jedem Abschlussstichtag zu ermitteln. Dazu ist es wie im Handelsrecht unstreitig, dass die Rückstellungsbildung auf der Grundlage des Barwertes der Pensionszahlungen erfolgen muss. Wenn fiktiv die Versorgungsleistungen der Gemeinde durch einen Einmalbetrag an die Berechtigten abgegolten würden, könnte diese durch eine entsprechende Geldanlage daraus Zinserträge erzielen. Dies hätte zur Folge, dass die Gemeinde nicht einen den Berechtigten zustehenden Nominalbetrag, sondern nur den Barwert dieses Betrages zur Auszahlung bringen müsste. Durch den entstehenden Zinseffekt würde dann gleichwohl die Gemeinde fiktiv ihre Verpflichtungen erfüllt haben. Daher sollen die Pensionsrückstellungen nicht so bemessen werden, dass bei Eintritt der Verpflichtungen der Gemeinde die gebildeten Rückstellungen durch die zu erbringenden Versorgungsleistungen in vollem Umfang gemindert werden können. Sie sollen nur in dem Umfang gebildet werden, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist.

Unter dem Begriff „Barwert“ ist definitionsgemäß der abgezinste Wert der künftigen Versorgungsleistungen zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen. Dieser Wert muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand als Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein. Auch bei Berücksichtigung, dass das NKF bei laufender Verwaltungstätigkeit der Gemeinde eingeführt wird, die Gemeinde daher bereits laufende Versorgungsleistungen (vergleichbar den Renten) zu erbringen hat, ist der für Pensionsverpflichtungen nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermittelnde Barwert der geeignete Wert zur Abbildung der Versorgungsverpflichtungen der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten. In die Barwertbestimmung sind u.a. biometrische Grundlagen einzubeziehen.

Die Festlegung der Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen mit dem Barwert hat zudem zur Folge, dass dadurch gleichzeitig die grundsätzliche Verteilung der Aufwendungen aus den Versorgungsverpflichtungen auf die einzelnen Jahre der Totalperiode als Pensionsrückstellungen oder/und als Versorgungsauszahlungen bestimmt wird. Von Beginn des Erwerbs von Versorgungsanwartschaften durch die Beamtinnen und Beamten bis zum Zeitpunkt der letzten Zahlung von Versorgungsleistungen entstehen auf Grund der Verpflichtungen der Gemeinde entsprechende haushaltsmäßige Aufwendungen. Dies hat zur Folge, dass die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise auch Aufwand neben dem Aufwand für die Rückstellungsbildung des betreffenden Haushaltsjahres sind.

1.2.4 Anzuwendender Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen

Bei Pensionsrückstellungen wird davon ausgegangen, dass diese erst nach längerer Zeit (in Zukunft) fällig werden. In dem Erfüllungsbetrag der Gemeinde sind daher Zinszahlungen enthalten. Da die Versorgungsleistungen der Gemeinde nicht durch einen Einmalbetrag an die Berechtigten abgegolten werden, bei dem durch eine entsprechende Geldanlage Zinserträge erzielt werden könnten, ist es geboten, diesen Zinseffekt auch bei der Bewertung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu berücksichtigen. Die erfolgte Festlegung, der Ermittlung dieser Rückstellungen einen einheitlichen Rechnungszins zu Grunde zu legen und diesen mit einem Prozentsatz von 5 v.H. zu bestimmen, ist als sachgerecht zu bewerten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass hier ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden geschaffen werden muss oder sich der Rechnungszins am Einkommensteuerrecht orientieren soll. So war z.B. ein Rechnungszinsfuß in Höhe von 5 v.H. bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss zum 31.12.2003 maßgebend anzuwenden.

1.3 Zu den Sätzen 5 bis 8 (Ermittlung der Beihilferückstellungen):

Nach der Vorschrift sind auch Rückstellungen für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes zu bilden. Diese sind ebenfalls mit dem Barwert unter Berücksichtigung der festgesetzten Rechnungszinsgröße anzusetzen. Um aber die Ermittlung der Rückstellungen zu erleichtern, können diese als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 des Absatzes 1 der Vorschrift ermittelt werden. Wegen der Einheitlichkeit im kommunalen Bereich ist es geboten, das Ermittlungsverfahren sowie seine Überprüfung, die ggf. eine Anpassung erforderlich machen kann, festzulegen. In ausreichendem Maße können dabei die örtlichen Verhältnisse unter der Eigenverantwortung der Gemeinde Berücksichtigung finden. Als erster Rechenschritt ist bestimmt worden, dass der dafür zu ermittelnde Prozentsatz ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten (Beihilfe-)Leistungen an die Versorgungsempfänger zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge an den Personenkreis zu errechnen ist. Der zweite Rechenschritt erfordert, den Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren zu ermitteln. Weil die tatsächlichen Verhältnisse bei den Gemeinden an den einzelnen Abschlussstichtagen i.d.R. keine wesentlichen Schwankungen von Haushaltsjahr zu Haushaltsjahr aufweisen, ist bestimmt worden, dass der Prozentsatz für die Anteilsberechnung sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren bemisst. Um die Aktualität zu wahren und weil größere Schwankungen nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden können, soll der von der Gemeinde angewendete Prozentsatz mindestens alle fünf Jahre überprüft werden.

2. Zu Absatz 2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):

2.1 Zu Satz 1 (Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien):

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. Die rechtliche Grundlage bildet das Fachgesetz, das Verpflichtungen zur Vorsorge enthält, die auch in die Gebührenkalkulation einzubeziehen sind (vgl. § 9 Abs. 2 und 2a des Landesabfallgesetzes). Der Anlass zur Rekultivierung und Nachsorge von Deponien, der wirtschaftlich in den Jahren der Nutzung der Deponie entsteht, verlangt dementsprechend die notwendige Rückstellungsbildung. Damit ist nicht allein auf das Vorliegen der rechtlichen Verpflichtung für den Ansatz von Rückstellungen abzustellen, sondern das Entstehen der davon abweichenden wirtschaftlichen Belastung durch die Nutzung der Deponie ist periodengerecht ausschlaggebend für die Rückstellungsbildung. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich deshalb die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren.

2.2 Zu Satz 2 (Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten und sonstiger Umweltschäden):

In der gemeindlichen Bilanz sind Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten anzusetzen, wenn die Gemeinde verpflichtet ist, bestimmte vorhandene Altlasten zu beseitigen (sanieren). Derartige Verpflichtungen können für eigene Grundstücke sowie für Grundstücke von Dritten bestehen. Eine seitens der Gemeinde bestehende Absicht zur Beseitigung von Altlasten bildet keine ausreichende Grundlage für eine Rückstellungsbildung. In solchen Fällen ist zu prüfen, ob ggf. eine Berichtigung des Wertansatzes des auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz angesetzten Grundstückes erfolgen muss.

Unter diesem Bilanzposten sind auch Rückstellungen wegen gemeindlicher Verpflichtungen zur Beseitigung anderer Umweltschäden anzusetzen (vgl. Umweltschadengesetz).

3. Zu Absatz 3 (Instandhaltungsrückstellungen):

3.1 Zu Satz 1 (Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen):

3.1.1 Allgemeines

Die Gemeinden werden durch die Vorschrift verpflichtet, bei einer unterlassenen Instandhaltung von gemeindlichen Sachanlagen in ihrer Bilanz entsprechende Rückstellungen anzusetzen, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss, denn die Gemeinden sind nach § 90 Abs. 2 S. 1 GO NRW verpflichtet, ihre Vermögensgegenstände pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. Mit der Rückstellungsbildung soll daher dem Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen entgegen gewirkt werden, um insoweit die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern. Für die Nachholung der unterlassenen Instandhaltung sind die notwendigen Rückstellungen zu bilden und mit dem Betrag anzusetzen, der voraussichtlich bei der Nachholung der Instandhaltung notwendig wird, soweit die vorgesehenen Aufwendungen keinen Herstellungsaufwand darstellen. Der Tatbestand „unterlassene Instandhaltung“ setzt dabei i.d.R. voraus, dass im Haushaltsplan der Gemeinde die notwendigen Aufwandsermächtigungen für die Durchführung von Instandhaltungsmaßnahmen veranschlagt sind, deren Umsetzung aber im betreffenden Haushaltsjahr unterblieben ist. Dazu können auch nicht durchgeführte Instandhaltungsmaßnahmen gehören, zu denen erst im Haushaltsjahr ein Anlass entstanden ist, z.B. bei Schadensfällen. Nur für Maßnahmen mit hinreichend bestimmter Umsetzung können in der gemeindlichen Bilanz auch Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet werden. Im Rahmen des Jahresabschlusses muss deshalb von der Gemeinde entschieden werden, ob die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Ist dies gegeben, sind von der Gemeinde, die unterlassenen Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr zuzurechnen, um die notwendige Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Bestehende Instandhaltungsrückstände, für die keine ausreichende Sicherheit für ihre Aufarbeitung besteht, dürfen dabei nicht in die Rückstellungsbildung einbezogen werden. Für diese nicht realisierbaren Maßnahmen sind die Aus-

wirkungen hinsichtlich einer Wertminderung bei den betreffenden Vermögensgegenständen zu prüfen und es ist ggf. eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen. Das Gesamtvolumen der nicht zu realisierenden Instandhaltungsmaßnahmen und die hieran anknüpfend festgestellten Wertminderungen müssen im Anhang zur Bilanz angegeben und erläutert werden.

Unter diesem Bilanzposten dürfen auch Rückstellungen für Abraumbeseitigung angesetzt werden, wenn für die Beseitigung nur eine interne Verpflichtung besteht. Besteht aber eine öffentlich-rechtliche Verpflichtung der Gemeinde, bildet diese eine ungewisse Verbindlichkeit als Grundlage für die Rückstellungsbildung. Die Rückstellung ist dann unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen.

3.1.2 Erfordernis einer konkreten Umsetzungsplanung

Die Vorschrift enthält - abweichend vom Handelsrecht - keine konkrete Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung. Es ist allgemein bestimmt worden, dass Instandhaltungsrückstellungen anzusetzen sind, wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss. Die Bilanzierung von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf daher einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde. Mit dem Ansatz von Instandhaltungsrückstellungen in der gemeindlichen Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene örtliche Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Anknüpfend an die Voraussetzungen für Ansatz, Ausweis und Bewertung aller Aufwandsrückstellungen ist bei Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ besonders zu beachten. Hierbei hat die Gemeinde anhand der Prüfung der Wirtschaftlichkeit von Maßnahmen, aber auch anhand ihrer Leistungsfähigkeit und ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten die Realisierbarkeit zu ermitteln.

Die konkrete Umsetzung durch die Gemeinde muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte. Im Einzelfall darf sie ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen. In dieser Planungsrechnung der Gemeinde müssen die vorgesehenen Maßnahmen den einzelnen Haushaltsjahren zugeordnet werden, weil die künftige Umsetzung der notwendigen Instandhaltung konkret im Haushaltsplan für das Haushaltsjahr sowie die drei folgenden Planungsjahre innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung jahresbezogen zu veranschlagen ist (vgl. §§ 6 und 11 GemHVO NRW). Die reduzierte Darstellung eines jährlichen Gesamtvolumens möglicher Instandhaltungsmaßnahmen ist nicht ausreichend, um dem Bestimmtheitsgrundsatz zu genügen.

3.2 Zu Satz 2 (Festlegung der einzelnen Instandhaltungsmaßnahmen):

Die Gemeinde muss am Abschlussstichtag die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen einzeln bestimmt und wertmäßig beziffert haben, damit dafür eine Rückstellungsbildung in Betracht kommen kann. Dies setzt eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude voraus. Die Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten im Rahmen der Eröffnungsbilanz erhält deshalb eine besondere Bedeutung, weil auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann. Für die Instandhaltungsrückstellung sind die maßnahmenbezogenen Beträge zu ermitteln, die voraussichtlich bei der Nachholung notwendig werden.

3.3 Instandhaltungsmanagement

Es bietet sich für die Gemeinde, bezogen auf die Nutzung der Gebäude, ein Instandhaltungsmanagement an, um ein darauf ausgerichtetes systematisches Planen, Entscheiden, Durchführen und Steuern von Instandhaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung des technisch Möglichen und des wirtschaftlich Vertretbaren zu ermöglichen. Hieraus lassen sich dann die Maßnahmen der Instandhaltungsbewirtschaftung konkret entwickeln. Unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen, deren notwendige Umsetzung durch ein solches Management erkannt werden, können dann inhaltlich als auch finanzwirtschaftlich die Grundlage für die Veranschlagung im Haushaltsplan sowie für deren Umsetzung bilden. Ein solches Instrument bedarf der jährlichen Aktualisierung, wobei

erkennbar gemacht werden sollte, welche Instandhaltungsmaßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch herausgenommen wurden. Mit einem Instandhaltungsmanagement wird zudem einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungsmaßnahmen in die Zukunft entgegen gewirkt.

4. Zu Absatz 4 (Sonstige Rückstellungen):

Diese Vorschrift enthält für die Gemeinden die allgemeinen Vorgaben für die Bildung von Verpflichtungsrückstellungen, soweit dafür keine speziellen Regelungen in den anderen Absätzen getroffen wurden. Ist nur ungewiss, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, so liegt darin keine Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift und eine Rückstellungsbildung durch die Gemeinde ist nicht zulässig. Wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in § 36 GemHVO NRW dürfen z.B. keine Rückstellungen für Umlagezahlungen oder aus der Steuererhebung auf der Grundlage des Absatzes 4 gebildet werden, auch dann nicht, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes subsumieren lassen.

Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z.B. auf Grund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten gilt somit grundsätzlich:

- Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.
- Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen und die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
- Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
- Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

Die notwendige Festlegung der Geringfügigkeitsgrenze liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Bei der Festlegung sollen die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigt werden.

4.1 Rückstellungen wegen der Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten (§ 107b BeamtVG)

4.1.1 Allgemeines

Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung in der gemeindlichen Bilanz können z.B. auch dadurch erfüllt sein, dass eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer von ihr abgegebenen Beamtin oder eines Beamten zu beteiligen (vgl. auch Erläuterungen zu Absatz 1). Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur dann, wenn die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde als der abgebende Dienstherr gegenüber dem neuen Dienstherrn abgegolten worden sind, z.B. durch die Zahlung einer einmaligen Ausgleichsleistung. Liegen dagegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde vor, sollte auch der Anhang entsprechende Angaben enthalten, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind.

4.1.2 Eckpunkte für die Bemessung der Beteiligung an Versorgungslasten

Eine Gemeinde, die nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer von ihr abgegebenen Beamtin oder eines Beamten zu beteiligen, kann die Bemessung ihrer künftigen Beteiligung an den Versorgungslasten individuell oder auch auf der Grundlage des Runderlasses des Innenministeriums über „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen“ vom 04.01.2006 (SMBL. NRW. 653) vornehmen. Der Runderlass enthält u.a. Eckpunkte für die Bemessung einer Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten anderer Dienstherrn nach § 107b BeamtVG (Erstattungsverpflichtungen), die als wichtige Maßgaben zur Anwendung kommen können. Dazu gehören:

- Bei dem abgebenden Dienstherrn ist die Erstattungsverpflichtung mit dem Barwert anzusetzen. Zur Ermittlung des zu erstattenden Anteils ist die Höhe der Versorgung auf Basis der beim abgebenden Dienstherrn

maßgeblichen Besoldungsgruppe zu ermitteln und altersabhängig im Verhältnis der beim abgebenden Dienstherrn zurückgelegten zur, bis zum jeweiligen Versorgungsfall, möglichen Dienstzeit zu gewichten.

- Beim aufnehmenden Dienstherrn ist die gesamte Pensionsverpflichtung zu bilanzieren. Ein anteiliger Erstattungsanspruch gegenüber dem abgebenden Dienstherrn ist mit dem Barwert der Erstattungsverpflichtung anzusetzen und unter „Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen“ zu aktivieren.

Die von der Gemeinde ermittelte Beteiligung an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer von ihr abgegebenen Beamtin oder eines Beamten ist in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

4.1.3 Ansatz der gemeindlichen Beteiligung an Versorgungslasten

Die Erstattungsverpflichtungen der Gemeinde aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen von Beamtinnen oder Beamten, die bei einem anderen Dienstherrn tätig, aber noch keine Versorgungsempfänger sind, stellen für die abgegebene Gemeinde als ehemaliger Dienstherr keine originären Pensionsverpflichtungen mehr dar, sondern nur noch Erstattungsverpflichtungen gegenüber dem neuen Dienstherrn einer Beamtin oder eines Beamten. Diese Erstattungsverpflichtungen sind daher in der gemeindlichen Bilanz unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen und nicht als gemeindliche Pensionsverpflichtungen anzusetzen. Auch in den Fällen der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten an einen anderen Dienstherrn, in denen die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist, bleibt die Beteiligung der Gemeinde an den künftigen Versorgungslasten passierungspflichtig. Diese Verpflichtungen der Gemeinde sind dann jedoch nicht mehr als gemeindliche Rückstellungen zu bilanzieren, sondern in der gemeindlichen Bilanz als Verbindlichkeiten anzusetzen.

4.2 Rückstellungen wegen Altersteilzeit, Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben

4.2.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit der Beschäftigten

4.2.1.2 Allgemeines

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn die Altersteilzeit auf Grund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell kann es erforderlich werden, Rückstellungen wegen erbrachter Arbeitsleistungen des Beschäftigten zu bilden. Wenn der Beschäftigte mit reduzierter Arbeitszeit gleichwohl in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, er aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt, entsteht für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand. Aufgrund dessen ist von der Gemeinde eine Rückstellung wegen Altersteilzeit zu bilden.

4.2.1.2 Bemessung der Rückstellungen

Die Bemessung der Rückstellungen kann auf der Grundlage der gezahlten Dienstbezüge oder Vergütungen an die gemeindlichen Beschäftigten vorgenommen werden. Die zu bildenden Rückstellungen sind in der gemeindlichen Bilanz mit dem Nominalwert anzusetzen wie es auch für andere Ansprüche aus dem aktiven Beschäftigungsverhältnis, z.B. aus Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben, vorgesehen ist. Eine Verzinsung der Beträge und eine Bewertung der Rückstellung mit dem Barwert sind nicht vorzunehmen, denn die Verbindlichkeiten der Gemeinde aus Altersteilzeit der Beschäftigten sind, auch wenn sie durch regelmäßige gleichbleibende Zahlungen ggf. über einen mehrjährigen Zeitraum erfüllt werden, nicht den Versorgungsleistungen oder Rentenzahlungen gleichgestellt. Die gleichbleibenden regelmäßigen Zahlungen entstehen allein dadurch, dass über den Zeitraum der Altersteilzeit die reduzierte Arbeitszeit zu erbringen ist, diese der Bezahlung des Beschäftigten zu Grunde gelegt wird und die betreffenden Beschäftigten in dieser Zeit nicht aus dem aktiven Dienstverhältnis ausscheiden. Es bietet sich für die Gewährung von Altersteilzeit an, die erforderlichen Rückstellungen grundsätzlich erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen, frühestens zum Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden

Beschäftigten. Eine Rückstellungsbildung soll noch nicht erfolgen, wenn von gemeindlichen Beschäftigten lediglich Interesse für eine Inanspruchnahme der Altersteilzeit bekundet wurde.

4.2.2 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten

Aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten entsteht für die Gemeinde am Abschlussstichtag eine grundsätzliche Verpflichtung zur Rückstellungsbildung. Die Rückstellungen für derartige Zwecke müssen deshalb gebildet werden, wenn für die am Abschlussstichtag ermittelten o.a. Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung durch die Gemeinde vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist. Ihre Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden. Auf eine Rückstellungsbildung darf durch die Gemeinde nur dann verzichtet werden, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem Abschlussstichtag nicht erfolgen soll oder diese im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses von geringfügiger Bedeutung sind.

4.3 Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen für die Erhaltung von Tageseinrichtungen für Kinder anzusetzen, wenn die Gemeinde die nach der Betriebskostenverordnung (BKVO) vom 11.03.1994 (GV. NRW. S. 144, SMBl. NRW. 216) zugewiesene Erhaltungspauschale noch nicht in vollem Umfang einsetzt bzw. zweckentsprechend verwendet hat. Da das Land von einem durchschnittlichen Erhaltungsaufwand in den Tageseinrichtungen für Kinder ausgeht, können aus örtlichen Gründen Abweichungen entstehen, weil die Gemeinde die Erhaltung der Einrichtungen in vollem Umfang tragen muss. Werden die Erhaltungsmaßnahmen in den Tageseinrichtungen für Kinder nicht mindestens wie durchschnittlich (seitens des Landes) ermittelt vorgenommen, sind diese als unterlassene Erhaltungen (Aufwand) zu bewerten. Die Gemeinde muss deshalb gleichermaßen wie bei einer unterlassenen Instandhaltung eine entsprechende Rückstellung bilden. Aus Gleichbehandlungsgründen mit der Vorschrift nach Absatz 3 ist es geboten, die Nachholung der Erhaltung bei Tageseinrichtungen für Kinder – jahresbezogen betrachtet – möglichst innerhalb der drei Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung, spätestens jedoch nach fünf Jahren vorzunehmen. Der Begriff „Rücklage“ in § 2 Abs. 4 der Betriebskostenverordnung wird dort lediglich als Oberbegriff verwendet. Er stellt keine Vorgabe für die rechnungstechnische Abwicklung dar, sondern soll vielmehr dazu beitragen, die zweckentsprechende Verwendung der gewährten Erhaltungspauschale über das jeweilige Haushaltsjahr zu sichern, ohne dass es deshalb zu Zahlungsvorgängen zwischen dem Land und der Gemeinde als Träger von Tageseinrichtungen für Kinder kommt.

4.4 Weitere zulässige Rückstellungsbildungen

Über die benannten Arten von Verpflichtungen der Gemeinde hinaus können oftmals noch weitere Arten von besonderen Verpflichtungen bestehen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dazu gehören z.B. Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen, Verpflichtungen für die Beseitigung von Umweltlasten, Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen, aber auch Kosten, die für die Prüfung des Jahresabschlusses entstehen. Ebenso sind Steuerverpflichtungen der Gemeinde aus ihren Betrieben gewerblicher Art dazu zu zählen, weil dann Steuerschuldverhältnisse gegenüber dem Staat bestehen. Dies gilt auch, wenn wegen eines Grunderwerbs die Gemeinde zur Zahlung von Grunderwerbssteuer verpflichtet ist. Wegen der Vielzahl der möglichen zulässigen Rückstellungen ist das Erfordernis einer Rückstellungsbildung von der Gemeinde für jeden örtlichen Einzelfall zu prüfen.

5. Zu Absatz 5 (Drohverlustrückstellungen):

Nach dieser Vorschrift sind bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Ver-

lust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Bei der Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze, die in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt, ist auch auf die örtlichen haushaltmäßigen Auswirkungen abzustellen. Darüber hinaus ist festzustellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen) und ob das Ereignis für die Rückstellungsbildung nach dem Geschäftsabschluss liegt, so dass bei der Abwicklung des gemeindlichen Geschäftes nicht mehr die Gleichwertigkeitsvermutung besteht, sondern die Gefahr einer Vermögensminderung für die Gemeinde. Wie grundsätzlich bei Dienst- und Arbeitsverhältnissen der Gemeinde keine Gleichwertigkeitsvermutung im Sinne eines gemeindlichen Geschäftsvorfalles angenommen wird, dürfte das Bestehen einer solchen Vermutung auch im Rahmen einer Gebührenerhebung nicht gegeben sein, wenn von der Gemeinde nicht für ihre gesamte Leistungserbringung in sachlicher oder zeitlicher Hinsicht die möglichen und zulässigen Gebühren erhoben werden. Bei einer fehlenden Gleichwertigkeitsvermutung eines gemeindlichen Geschäftes ist eine Bildung von Drohverlustrückstellungen durch die Gemeinde nicht zulässig. Sie ist aber auch wegen der abschließenden Aufzählungen der zulässigen Rückstellungsarten in der Vorschrift, z.B. für Rückstellungen für Umlagezahlungen oder aus der Steuererhebung nicht zulässig, auch dann nicht, wenn sich örtliche Umlagesachverhalte oder Sachverhalte aus der Steuererhebung ggf. unter die Bestimmungen dieses Absatzes der Vorschrift subsumieren lassen.

5.1 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

5.1.1 Schwebende Geschäfte

Die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften durch eine Gemeinde dient der Kapitalerhaltung und nicht der periodengerechten Ergebnisermittlung. In solchen Vorgängen werden daher aus Gründen des Kapitalerhalts mögliche Aufwendungen künftiger Haushaltsjahre vorweggenommen, wenn Ereignisse bei der Gemeinde im Zusammenhang mit einem schwebenden Geschäft im bilanziellen Sinne eingetreten sind. Ein schwebendes Geschäft kann ein einmaliges Geschäft oder ein Geschäft auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) sein. Ein solches liegt z.B. vor, wenn bei der Gemeinde ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist. Bei einem schwebenden Geschäft fallen daher Vertragsabschluss und Vertragserfüllung zeitlich auseinander. Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein. Der Schwebezustand eines Geschäftes, bei dem ein Anspruch und eine Verpflichtung aus dem Geschäft vorliegen müssen, beginnt i.d.R. mit seinem rechtswirksamen Abschluss. Außerdem ist für die Qualifizierung von schwebenden Geschäften wichtig, dass eine Bindungswirkung für die Vertragspartner besteht. Der Schwebezustand eines Geschäftes wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Dagegen bewirkt die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung i.d.R. nicht die Beendigung des Schwebezustands. Ist aber im Einzelfall eine Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) vereinbart, bleibt das schwebende Geschäft bestehen, bis die Sachleistung erfüllt ist. Bei einer teilweise zu erbringenden Sachleistung endet das schwebende Geschäft durch die Erbringung der Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung (Beendigung des Schwebezustands) ist ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren. Bei Genehmigungsvorbehalten für gemeindliche Geschäfte entsteht ein schwebendes Geschäft erst nach erfolgter Genehmigung.

5.1.2 Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste

Eine Rückstellung für drohende Verluste ist zu bilden, wenn aus einem schwebenden Geschäft der Gemeinde ein Verlust droht, der nicht geringfügig ist, und das dafür ausschlaggebende Ereignis zwischen dem Vertragsabschluss und dem Abschlussstichtag eingetreten ist. Ein solcher Verlust muss für die Gemeinde auf Grund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein, aber auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen. Die Höhe der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Rückstellung bestimmt sich dabei nach der Differenz zwischen dem Wert der Leistung der Gemeinde und dem Wert der Leistung des Dritten (erwarteter Verlust). Es ist nicht zulässig, die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste durch eine außerplanmäßige Abschreibung eines aktivierten Vermögensgegenstandes zu ersetzen. Solange ein schwebendes Geschäft der Gemeinde anhält, kann noch nicht von einer dauernden Wertminderung eines Vermögens-

gegenstandes ausgegangen werden, so dass dafür noch keine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden darf. Eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften muss z.B. durch Gemeinden bei Geschäften über Zinsswaps und Währungsswaps passiviert werden (vgl. Runderlass des Innenministeriums über „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652)

5.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren

Auch für drohende Verluste aus laufenden Verfahren ist die Gemeinde verpflichtet, entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes durch einen Bescheid abgewickelt werden, z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u.a. Solche Verwaltungsverfahren sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Dies ist gegeben, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese durch ein anhängiges Widerspruchs- oder Klageverfahren noch läuft. Liegt ein solcher Sachverhalt vor, darf bei einem drohenden Verlust keine Wertberichtigung einer bestehenden Forderung vorgenommen werden. Vielmehr ist eine entsprechende Rückstellung zu passivieren und die durch Bescheid festgesetzte Forderung aufrecht zu erhalten. Erst mit Bestandskraft des Bescheides in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form, z.B. durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten, sind die bilanziellen Ansätze entsprechend anzupassen. Eine solche sachliche Festlegung berücksichtigt, dass nicht die Gemeinde an der Erfüllung ihrer Forderung durch den Schuldner zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die bestehende Forderung der Gemeinde überprüfen lassen will. Diese Gegebenheiten stellen daher keinen Anlass für eine Wertberichtigung der gemeindlichen Forderung dar. Wenn jedoch aus einem Verfahren gegen die Gemeinde möglicherweise ein Verlust droht, muss die Gemeinde, wenn ein solcher Verlust für sie voraussichtlich nicht geringfügig sein wird, die Notwendigkeit und den Bedarf einer Rückstellung ermitteln und diese in ihrer Bilanz ansetzen.

5.3 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie soll regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Ein Teil davon ist als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ zurückzulegen, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Dies ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall und nicht abhängig von den vereinbarten Zinsbindungsfristen. Diese Risikovorsorge ist in Form einer Rückstellung nach § 36 Abs. 5 GemHVO NRW vorzunehmen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652).

5.4 Rückstellungen nicht für Verluste in besonderen Fällen

Wenn einzelne Leistungen der Gemeinde wirtschaftlich betrachtet von vornherein als verlustbringend zu bewerten sind, diese aus Gründen der örtlichen Bedarfsdeckung gleichwohl von der Gemeinde erbracht werden, darf die Gemeinde für die aus der fehlenden Gleichwertigkeit von Leistung und Gegenleistung möglicherweise entstehenden Verluste keine Rückstellungen in ihrer gemeindlichen Bilanz ansetzen. Ein solches Bilanzierungsverbot besteht auch, wenn die Gemeinde bei der Festsetzung der Höhe von Entgelten für gemeindliche Leistungen auf die Erhebung kostendeckender Erträge verzichtet. Bei solchen örtlichen Entscheidungen ist auf die Gleichwertigkeit der geschäftlichen Leistungen durch die Gemeinde bewusst verzichtet worden. Derartige Entscheidungen stellen deshalb auch kein Ereignis zwischen „Vertragsabschluss“ und „Erfüllung des Vertrages“ dar, das wegen eines möglichen Verlustes für die Gemeinde eine Rückstellungsbildung erlaubt. Außerdem dürfen in der gemeindlichen Bilanz keine Rückstellungen für drohende Verluste angesetzt werden, wenn die geschäftliche

Beziehung der Gemeinde mit Dritten kein schwebendes Geschäft darstellt, z.B. bei einer gesetzlichen Haftung oder bei Schenkungen. Ein Bilanzierungsverbot gilt auch für Verpflichtungen der Gemeinde zur Verlustübernahme bei ihren Betrieben, z.B. nach § 10 Abs. 6 EigVO NRW, so dass keine Rückstellungen für künftige Verlustübernahmen für auf Dauer defizitäre gemeindliche Betriebe bilanziert werden dürfen.

6. Zu Absatz 6 (Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen):

1. Zu Satz 1 (Bildung von Rückstellungen für andere Zwecke):

Nach Satz 1 dieser Vorschrift dürfen Rückstellungen für andere Zwecke unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nur angesetzt werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Mit dieser Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorschriften der Absätze 4 oder 5 erfüllt sind. Es ist daher den Gemeinden nicht erlaubt, aus örtlichen Verhältnissen heraus für noch selbst gewählte andere Zwecke Rückstellungen zu bilden. Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wird, z.B. durch fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz).

2. Zu Satz 2 (Auflösungsgebot für Rückstellungen):

2.1 Auflösung von Rückstellungen, weil der Grund entfallen ist

2.1.1 Allgemeines

Das Gebot in dieser Vorschrift ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden. Es verpflichtet die Gemeinde, angesetzte Rückstellungen aufzulösen, wenn der Grund hierfür ganz oder teilweise entfallen ist. In den Fällen, in denen absehbar ist, dass die Gemeinde nun doch nicht zu einer Leistung verpflichtet ist (fehlende Inanspruchnahme der Gemeinde), ist die in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Rückstellung zum Abschlussstichtag ganz oder teilweise aufzulösen.

Die Auflösung einer Rückstellung wegen eines nicht mehr vorhandenen Bedarfs führt zu einer Ergebniswirksamkeit und daher zu einer Erfassung als Ertrag in der Ergebnisrechnung. Ein Wahlrecht, die Inanspruchnahme einer Rückstellung ergebniswirksam abzuwickeln, d.h. ertragswirksam aufzulösen und gleichzeitig Aufwendungen insgesamt in Höhe der erforderlichen Auszahlungen zu erfassen, und entsprechend im Jahresabschluss nachzuweisen, besteht nicht. Anders als im Handelsrecht ist für die Gemeinden eine gesonderte Erfassung ihrer Zahlungsströme im Rahmen der Finanzrechnung vorgegeben. Daher bedarf es bei den Gemeinden - abweichend vom Handelsrecht - keiner Überführung solcher Zahlungsleistungen in Aufwendungen und einer Überführung der Herabsetzung von Rückstellungen zu Erträgen im Rahmen der „kaufmännischen“ Aufwandsminderung (Sal-dierung).

2.1.2 Auflösung einer nicht benötigten Rückstellung für unterlassene Instandhaltung

Das Gebot in dieser Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, auch angesetzte Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung aufzulösen, wenn die geplanten (konkret beabsichtigten) Maßnahmen nach dem Haushaltsplan nicht umgesetzt worden sind und die dafür gebildete Rückstellung nicht mehr benötigt wird. Weil bei der Bildung der Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung für bestimmte Vermögensgegenstände der Wertansatz dieser Vermögensgegenstände nach dem Bruttoprinzip nicht verändert wurde, ist in diesen Fällen bei der Auflösung der Rückstellungen wegen nicht durchgeführter Maßnahmen eine Wertberichtigung beim Ansatz der betreffenden Vermögensgegenstände vorzunehmen. Dies hat zur Folge, dass der ertragswirksamen Auflösung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung i.d.R. in entsprechender Höhe eine außerplanmäßige Abschreibung gegenüber steht. Diese ist in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

2.2 Auflösung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (Herabsetzung von Rückstellungen)

2.2.1 Allgemeines

Das in dieser Vorschrift enthaltene Gebot verpflichtet die Gemeinde aber auch darauf zu achten, dass sie die Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet wurden. Dazu bietet z.B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung. Die Inanspruchnahme einer Rückstellung führt zu ihrer ergebnisneutralen Herabsetzung. Eine Herabsetzung von Rückstellungen erfolgt i.d.R. kann durch eine einmalige Inanspruchnahme, z.B. bei Durchführung einer Instandhaltung, für die eine Rückstellung gebildet wurde. Sie wird aber auch wegen laufender Leistungen vorgenommen, wenn die Gemeinde ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand ihre Verpflichtung zur Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen erfüllt. Durch die Leistung von Zahlungen der Gemeinde ausgelöste Herabsetzungen von Rückstellungen berühren nur die gemeindliche Finanzrechnung.

2.2.2 Herabsetzung durch eine einmalige Inanspruchnahme

Wird von der Gemeinde eine einzelne Rückstellung, z.B. eine Rückstellung wegen unterlassener Instandhaltung, wegen der Umsetzung der vorgesehenen Maßnahme in Anspruch genommen, verringert sich die gebildete Rückstellung entsprechend. Die von der Gemeinde aus ihrer Verpflichtung zu erbringenden Zahlungen (Leistungen) sind deshalb nur über die Finanzrechnung und nicht über die Ergebnisrechnung abzuwickeln. Ist die gebildete Rückstellung jedoch zu hoch bemessen worden, ist der nicht benötigte Anteil der Rückstellung über die Ergebnisrechnung ertragswirksam aufzulösen. Ist die gebildete Rückstellung zu niedrig bemessen worden, stellt der fehlende, nicht zurückgestellte Anteil für die von der Gemeinde zu erbringenden Leistungen Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

2.2.3 Herabsetzung wegen laufender Leistungen

2.2.3.1 Umfang der Herabsetzung

Wenn die Gemeinde ihre Verpflichtung durch die Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen erfüllt, sind die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen zu reduzieren, denn die Gemeinde muss ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand regelmäßig Versorgungsbezüge an diese Personen zahlen. Durch diese Zahlungen der Gemeinde wird daher grundsätzlich eine Herabsetzung der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen veranlasst. Der Umfang einer Herabsetzung wird jedoch nicht ausschließlich durch die geleisteten Zahlungen bestimmt, sondern ist nach der versicherungsmathematischen und nicht nach der buchhalterischen Methode vorzunehmen. Die mögliche Herabsetzung der Pensionsrückstellungen entsteht vielmehr dadurch, dass die Gemeinde durch die Zahlung von Versorgungsbezügen insbesondere auch zeitlich einen Teil ihrer Verpflichtungen gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten erfüllt hat (Teilerfüllung). Zum Beispiel hätte die Gemeinde bei einer Verpflichtung gegenüber einer Person über einen Zeitraum von 30 Jahren am Eröffnungsbilanzstichtag dafür den Barwert als Rückstellungsbetrag in ihrer Bilanz anzusetzen. Am folgenden Abschlussstichtag wäre dann für einen Zeitraum von 29 Jahren der Barwert anzusetzen. Dies kann zu einer Herabsetzung von Pensionsrückstellungen führen. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen in der Bilanz der Gemeinde ist daher dann herab zu setzen, wenn er am Abschlussstichtag höher ist, als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen zu diesem Stichtag entspricht.

2.2.3.2 Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen

Ob eine Herabsetzung von Pensionsrückstellungen erfolgen kann, muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag geprüft werden. Der Saldo aus dem dazu notwendigen Vergleich der Barwerte der Pensionsrückstellungen zum Abschlussstichtag mit denen des vorherigen Abschlussstichtages zeigt auf, ob eine Herabsetzung der Pensionsrückstellungen oder eine Zuführung zu Pensionsrückstellungen vorzunehmen ist. Die Bewertung der Pensionsrückstellungen zum Barwert statt eines Ansatzes zum Nominalwert bringt es mit sich, dass i.d.R. trotz einer Veränderung des Ansatzes der Pensionsrückstellungen die in einem Haushaltsjahr zu zahlenden Versor-

gungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen. Die Bewertung von Pensionsrückstellungen ist darauf angelegt, die Aufwendungen der Gemeinde über die Totalperiode zu verteilen. Soweit in einem Haushaltsjahr die Versorgungsauszahlungen der Gemeinde die Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen die Versorgungsauszahlungen Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

2.2.3.3 Herabsetzung von Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben

Aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten entsteht für die Gemeinde am Abschlussstichtag die grundsätzliche Verpflichtung, dafür Rückstellungen zu bilden. Die Rückstellungen müssen gebildet werden, wenn für die am Abschlussstichtag ermittelten o.a. Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist. Wenn die Ansprüche der Beschäftigten auf Urlaub und Arbeitszeitguthaben aus dem vergangenen Haushaltsjahr im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit und nicht durch eine Abgeltung in Geld erfolgt, ist eine ergebniswirksame Herabsetzung der für Urlaubsansprüche und Arbeitszeitguthaben gebildeten Rückstellungen vorzunehmen. Der Umfang einer solchen Herabsetzung gebildeter Rückstellungen ist in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

2.3 Passivtausch zwischen Rückstellungen und Verbindlichkeiten

Eine Rückstellung ist auch aufzulösen, wenn z.B. aus einer ungewissen Verbindlichkeit, die der Grund für die Rückstellungsbildung war, eine gewisse Verbindlichkeit geworden ist. Bei übereinstimmenden Beträgen erfolgt dann ein Passivtausch zwischen den Rückstellungen und den Verbindlichkeiten. Nur wenn bei einem solchen Passivtausch noch ein Teilbetrag bei der Rückstellung bestehen bleibt und kein Grund mehr für dessen Ansatz besteht, ist dieser ertragswirksam aufzulösen und in der Ergebnisrechnung zu erfassen. Dies erfordert, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen an jedem Abschlusstag zu überprüfen und ggf. anzupassen.

3. Getrennte Ermittlungen für Zuführungen und Herabsetzungen bei Pensionsrückstellungen

3.1 Allgemeines

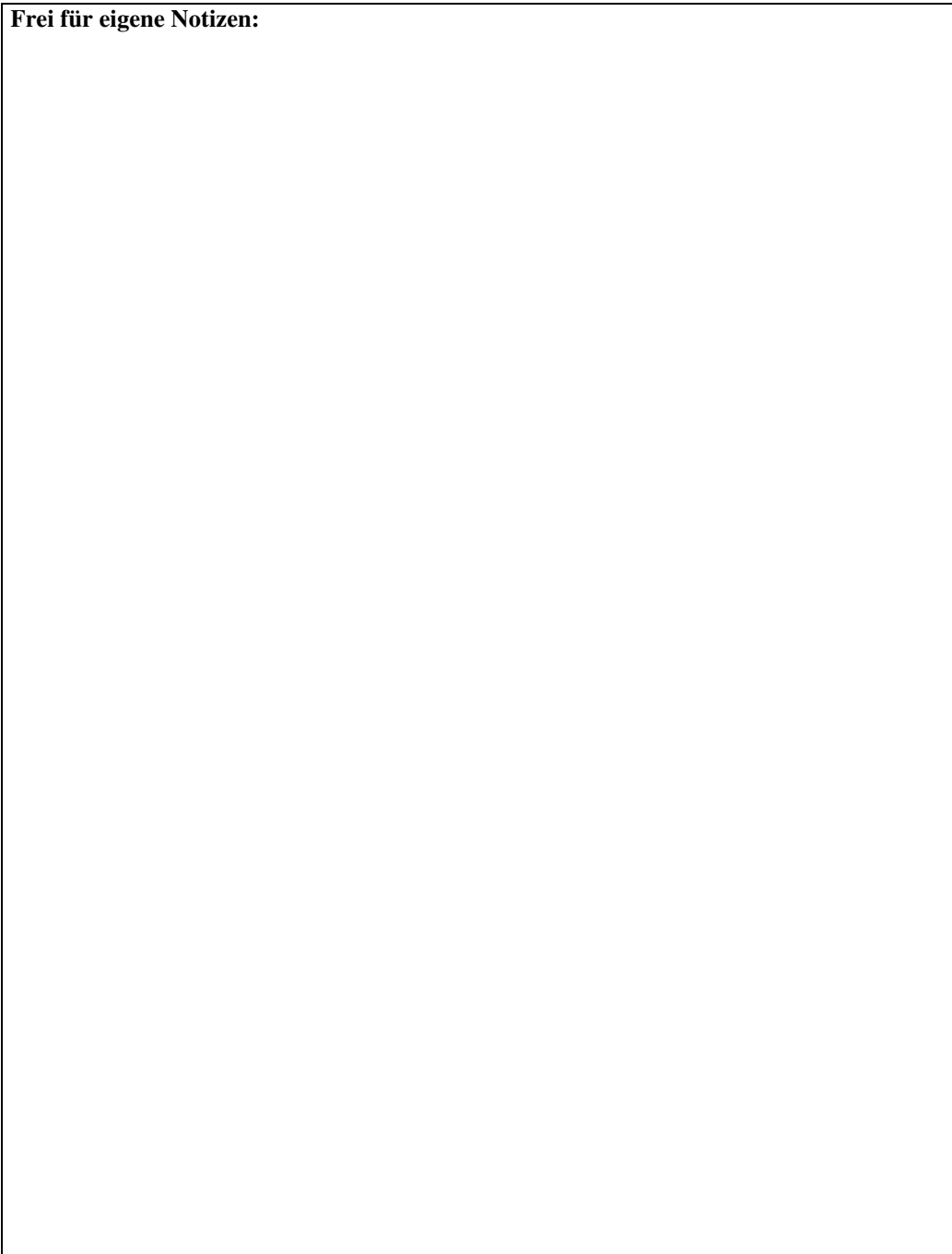
Durch die Beschäftigte der Gemeinde werden im gleichen Haushaltsjahr oftmals weitere Ansprüche auf künftige Versorgungsleistungen erworben. Dies führt dazu, dass es neben einer möglichen Herabsetzung von Pensionsrückstellungen auch Zuführungen erforderlich werden. In der Praxis werden vielfach die Pensionsverpflichtungen der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag nur insgesamt und nicht getrennt nach Beschäftigten und Versorgungsempfängern neu ermittelt. Das Ergebnis wird dem Bestand zum Abschlussstichtag des Vorjahres gegenüber gestellt und der sich daraus ergebende Saldo ergebniswirksam.

3.2 Periodengerechte Zuordnung

Bei einer solchen Vorgehensweise muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass die erworbenen Ansprüche der Beschäftigten periodengerecht dem Haushaltsjahr als Aufwendungen zugerechnet werden können. Außerdem ist haushaltsmäßig eine Differenzierung nach Personalaufwendungen und Versorgungsaufwendungen unter Beachtung des Bruttoprinzips vorzunehmen (vgl. § 3 i.V.m. § 11 Abs. 2 GemHVO NRW). Eine Erfassung des Saldos aus dem Gesamtbestand der Pensionsrückstellungen für die Versorgungsempfänger und die Beschäftigten durch einen Vergleich des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen in der Ergebnisrechnung genügt nicht den haushaltsrechtlichen Anforderungen.

EEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



Sechster Abschnitt Jahresabschluss

1. Allgemeines

Der Jahresabschluss erhöht die Transparenz und Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr. Gleichzeitig soll er zur Verbesserung der Steuerung beitragen. Der Jahresabschluss lehnt sich an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Die Funktion des Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Hierzu hat auch der Anhang und der Lagebericht in geeigneter Form beizutragen. Dieser Abschnitt fasst die Regelungen zum Jahresabschluss und seinen Bestandteilen zusammen. Er baut auf der Vorschrift § 95 GO NRW „Jahresabschluss“ auf.

2. Die Vorschriften zum gemeindlichen Jahresabschluss

Der sechste Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält zum gemeindlichen Jahresabschluss folgende Vorschriften:

- § 37 Jahresabschluss
Der Jahresabschluss gibt Aufschluss über die bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und informiert über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde.
- § 38 Ergebnisrechnung
Die Ergebnisrechnung ist Informationsinstrument des Jahresabschlusses über die tatsächlich erzielten Erträge und die erforderlichen Aufwendungen. Das Ergebnis wirkt sich auf das Eigenkapital der Gemeinde aus.
- § 39 Finanzrechnung
Der Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln.
- § 40 Teilrechnungen
Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht.
- § 41 Bilanz
Die Bilanz der Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppelten Rechnungswesens im NKF. Sie müssen daher einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens dokumentiert.
- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten
Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zu Grunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinander fallen. Nur für transitorische Vorgänge dürfen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, die notwendigen Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.
- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten
Bestimmte gemeindliche Gegebenheiten bedürfen ergänzender Vorschriften zu den allgemeinen Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung gemeindlicher Vermögensgegenstände im Jahresabschluss, z.B. ein Ansatzverbot nicht entgeltlich erworbener immaterieller Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, den Umgang mit geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, der Bildung von Sonderposten wegen erhaltener Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, einer Kostenüberdeckung bei kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, oder der Ansatz des Bilanzpostens "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" bei einem Überschuss der Passivposten über die Aktivposten der Bilanz.
- § 44 Anhang
Der Anhang enthält als Element des Jahresabschlusses insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnisrechnung. Diese Informationsfunktion des Anhangs soll dazu beitragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-,

Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Der Anhang soll neben einer Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen.

- § 45 Anlagenspiegel

Der Anlagenspiegel soll die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er erleichtert dadurch den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens. Zudem wird durch den Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Er setzt aber auch eine entsprechende Anlagenbuchhaltung voraus.

- § 46 Forderungsspiegel

Der Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern. Dies erfordert, entsprechende Buchungen in der Finanzbuchhaltung.

- § 47 Verbindlichkeitenspiegel

Der Verbindlichkeitenspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen.

- § 48 Lagebericht

Einerseits ist im Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr zu geben, denn er hat die Aufgabe, den Verlauf der laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in zusammengefasster Form darzustellen. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Lagebericht kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Andererseits soll der Lagebericht Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten. Dadurch kann er die Jahresabschlussanalyse erleichtern und offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt bzw. vorgenommen wird. In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion

3. Jahresabschluss als Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde

Die Vorschriften über den Jahresabschluss ergeben sich zwingend aus dem System des kommunalen Haushaltsrechts, da eine Grundlage der gemeindlichen Haushaltswirtschaft der Haushaltsplan ist. Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde hat, ergibt sich die Notwendigkeit, dass der Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber gegenüber dem Rat Rechenschaft ablegen muss. Er soll darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben und welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben. Diesem Zweck dienen die oben benannten Vorschriften.

EEEEEEEEEEEE

§ 37
Jahresabschluss

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

²Der Jahresabschluss besteht aus

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

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

Erläuterungen zu § 37:

I. Allgemeines

Die Aufstellung des Jahresabschlusses durch die Gemeinde erfordert vor Ort eine Vielzahl von „technischen“ Schritten. Mit dem nachfolgenden Schema sollen einige notwendige Schritte vorgestellt werden.

Schritte zum Jahresabschluss
Durchführung der Inventur
<ul style="list-style-type: none"> - Mengen- und wertmäßige Erfassung des Vermögens - Mengen- und wertmäßige Erfassung der Schulden
Erstellen eines Inventars der Gemeinde
<ul style="list-style-type: none"> - Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Vermögensposten - Mengen- und wertmäßige Einzeldarstellung der Schuldenposten
Aufstellung der Ergebnisrechnung
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Periodenabgrenzung - Ansatz/Ist-Vergleich - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Aufstellung der Finanzrechnung
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Kassenwirksamkeit - Ansatz/Ist-Vergleich - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Aufstellung der Bilanz
<ul style="list-style-type: none"> - Abstimmung der Kontenbewegungen und Kontensalden - Vollständigkeitsprüfung - Bewertung und Ansatz von Vermögen und Schulden - Beachtung von Bilanzierungsgeboten und Bilanzierungsverboten - Aktive und passive Rechnungsabgrenzung - Ausweisprüfung (richtig erfasst und zugeordnet)
Erstellung des Anhangs und des Lageberichtes
<ul style="list-style-type: none"> - Zusammenstellung von Daten und Unterlagen - Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben - Zutreffende Berichterstattung - Erstellung des Forderungsspiegels - Erstellung des Anlagenspiegels - Erstellung des Verbindlichkeitsspiegels
Jahresabschluss
<ul style="list-style-type: none"> - Ergebnisrechnung - Finanzrechnung - Teilrechnungen - Bilanz - Anhang - mit Forderungsspiegel, Anlagenspiegel und Verbindlichkeitsspiegel als Anlagen - Lagebericht - (beizufügen, wenn kein Gesamtanschluss: Beteiligungsbericht)

Abbildung 82 „Schritte zum Jahresabschluss“

Bei der Aufstellung des jährlichen Jahresabschlusses sind aber auch die örtlichen Besonderheiten der Gemeinde zu berücksichtigen. Sie werden die Arbeiten zur Aufstellung des Gesamtabchlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen. Das Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung, so dass örtlich von der Gemeinde festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Pflicht zum Jahresabschluss und seine Bestandteile):

Durch die Vorschrift wird ausdrücklich die Pflicht der Gemeinde herausgestellt, dass sie zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres (Abschlussstichtag 31. Dezember) einen Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und der in der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Maßgaben aufzustellen. Die erste weitere Maßgabe enthält die Vorschrift bereits selbst, denn durch den Satz 2 werden die Bestandteile des gemeindlichen Jahresabschlusses abschließend bestimmt.

1.1 Zu Satz 1 (Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses):

Die Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses ist ausdrücklich in der Vorschrift enthalten. Sie ergibt sich aber auch zwingend aus dem System des kommunalen Haushaltsrechts, da die ordnungsgemäße Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, zu der die vom Rat der Gemeinde beschlossene Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ermächtigt, durch den Jahresabschluss nachzuweisen ist. Während der Haushaltsplan der Gemeinde die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft darstellt (vgl. § 79 Abs. 3 GO NRW), dient der Jahresabschluss nach § 95 GO NRW dazu, mit Hilfe seiner Bestandteile, der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang die notwendige Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Haushaltsplanung zu geben. Bereits aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde hat, ergibt sich die Pflicht für den Bürgermeister nach dem Ende seines auf ein Jahr begrenzten Auftrages, die Haushaltswirtschaft der Gemeinde nach der geltenden Haushaltssatzung zu führen, darüber gegenüber dem Rat im erforderlichen Umfang Rechenschaft abzulegen. Er muss deshalb im Rahmen des Jahresabschlusses darlegen, wie er seinen Auftrag ausgeführt hat.

1.2 Zu Satz 2 (Bestandteile des Jahresabschlusses):

Die Vorschrift wiederholt aus Gründen der besseren Verständlichkeit und besseren Lesbarkeit der Gemeindehaushaltsverordnung die Regelung in § 95 GO NRW und soll dadurch den Umfang des gemeindlichen Jahresabschlusses verdeutlichen. Unter den genannten Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung werden die Bestandteile des Jahresabschlusses näher bestimmt.

1.2.1 Die Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung, in der nach § 38 GemHVO NRW für die in § 2 GemHVO NRW bestimmten Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen und das daraus entstandene Jahresergebnis der Gemeinde unter Beachtung des Haushaltsausgleichs ausweisen.

1.2.2 Die Finanzrechnung

Die Finanzrechnung, in der nach § 39 GemHVO NRW für die in § 3 GemHVO NRW bestimmten Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen sind, soll die tatsächlich erfolgten Einzahlungen und

Auszahlungen der Gemeinde im abgelaufenen Haushaltsjahr nachweisen und insgesamt die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln sowie den Bestand an liquiden Mitteln ausweisen.

1.2.3 Die Teilrechnungen

Die Teilrechnungen nach § 40 GemHVO NRW, die wie die Teilpläne im gemeindlichen Haushaltsplan wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils für sich ein produktorientiertes Bild darstellen und zusammen ein Gesamtbild der Gemeinde ermöglichen sollen, müssen nicht nur eine produktorientierte Abbildung von Ist-Ergebnis- und Finanzdaten enthalten, sondern auch die Zielerreichung mit Leistungsmengen und Kennzahlen. Auch sollte den Teilrechnungen zur besseren Verständlichkeit der Produktorientierung der örtlichen Haushaltswirtschaft eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die vorhandenen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. War der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, sollte entsprechend verfahren werden.

1.2.4 Die Bilanz

Die Bilanz nach § 41 GemHVO NRW, die als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden der Gemeinde zum Abschlussstichtag wichtige Informationen enthält, ist eine auf den jährlichen Stichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten.

1.2.5 Der Anhang

Der Anhang nach § 44 GemHVO, der als fünftes Element des Jahresabschlusses insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und Haushaltspositionen der Ergebnisrechnung enthält, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken, soll die Interpretation des gemeindlichen Jahresabschlusses unterstützen. Dieser Aufgabe sind auch die dem Anhang beizufügenden Anlagenspiegel, Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel untergeordnet. Die Gemeindehaushaltsverordnung enthält dazu nähere Bestimmungen.

1.3 Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses

Das Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses ist in § 95 Abs. 3 GO NRW bestimmt und dort im Einzelnen erläutert. Zu den bei der Aufstellung des Jahresabschlusses zu beachtenden Maßgaben gehören neben den benannten Regelungen insbesondere die Vorschriften über den Aufbau der gemeindlichen Bilanz und die anzusetzenden Vermögenswerte auf der Aktivseite und der Schulden auf der Passivseite. Durch § 41 GemHVO NRW wird z.B. daher die Grundstruktur der gemeindlichen Bilanz für alle Gemeinden festgelegt. Weitere Vorschriften bestimmen dazu den inhaltlichen Rahmen, der von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten zu gestalten und auszufüllen ist (vgl. zu Sonderposten § 43 Abs. 5 GemHVO NRW, zur Rechnungsabgrenzung § 42 GemHVO NRW). Das Aufstellungsverfahren des Jahresabschlusses erfordert daher eine klare Aufgabenverteilung und Terminplanung, so dass örtlich von der Gemeinde festzulegen ist, wer welche Abschlussarbeiten bis zu welchem Termin zu erbringen hat. Dabei ist ein Zusammenhang mit den für den Jahresabschluss notwendigen Abstimmungsarbeiten und den zu klärenden Sachverhalten herzustellen.

Über die Verfahrensschritte der Gemeinde zur Aufstellung ihres Jahresabschlusses soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Jahresabschlusses informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, wird durch die nachfolgende Übersicht auch für die Gemeinde erleichtert.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT
§ 37 GemHVO NRW

Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfs des Jahresabschlusses durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 95 Abs. 3 GO NRW)		
Anzeige eines Fehlbetrages der Ergebnisrechnung bei der Aufsichtsbehörde, wenn kein Fehlbetrag im Ergebnisplan oder der Fehlbetrag höher als geplant ist (§ 75 Abs. 5 GO NRW), zu beachten: Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 Abs. 2 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; sie soll innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)		
Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 101 Abs. 1 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)?		
Beratung und Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat (§ 96 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige des Jahresabschlusses mit seinen Anlagen bei der Aufsichtsbehörde (§ 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 Abs. 2 GO NRW; er soll bis zur Feststellung des folgenden Jahresabschlusses verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 83 „Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“

Im Rahmen der individuellen Prüfung eines jeden Jahresabschlusses einer Gemeinde durch die Aufsichtsbehörde soll sie feststellen, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist und ggf. Verfahrensschritte beanstanden.

1.4 Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Bestätigung des Jahresabschlusses

Entsteht bei der Bestätigung des Jahresabschluss durch den Bürgermeister für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 S. 2 GO NRW, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan (vgl. § 79 Abs. 2 S. 2 GO NRW, dass entsprechend wie bei der Aufstellung im Rahmen der Haushaltsplanung eine Frist von drei Jahren nach dem Ursachenjahr zur Erreichung des Haushaltsausgleichs einzuhalten ist, damit auch eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. Sie bewirkt dagegen nicht, dass das bereits abgeschlossene Haushaltsjahr als Ursachenjahr für die Wiederherstellungsfrist für den Haushaltsausgleich heranzuziehen ist.

Auch wenn die Haushaltsbewirtschaftung des abgeschlossenen Haushaltsjahres der Auslöser der Ursache für die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes ist und deshalb dieses Jahr als Fristbeginn für die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs angesehen werden könnte, entsteht eine solche Pflicht tatsächlich erst dann, wenn durch die Aufstellung und Bestätigung des gemeindlichen Jahresabschlusses für das abgelaufene Haushaltsjahr ein qualifizierter Jahresabschluss entstanden ist, der ein negatives Ergebnis aufweist, durch das die in § 76 Abs. 1 GO NRW bestimmten Schwellenwerte überschritten werden. Zu diesem Zeitpunkt im Folgejahr des betreffenden Haushaltsjahres erlangt die Gemeinde erst die notwendige Kenntnis über die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Im dritten dieser Kenntnisnahme folgenden Haushaltsjahr muss der Haushaltsausgleich wieder erreicht werden, damit eine Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes gegeben ist. In den Fällen, in denen ein Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Bestätigung über den Jahresabschluss aufzustellen ist, bewirkt die Bindung des Haushaltssicherungskonzeptes an den Haushaltsplan nach § 79 Abs. 2 Satz 2 GO NRW, dass dieses Haushaltssicherungskonzept zum Bestandteil des Haushaltsplans des nächsten der Bestätigung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu machen ist. Diese haushaltsrechtliche Zuordnung gibt keine Berechtigung, die auf das Ursachenjahr bezogene Fristsetzung für die Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs zu verändern bzw. zu verlängern. Wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. Fehlbetrages kann die Aufsichtsbehörde Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder herzustellen.

Die Gemeinde, die auf Grund ihrer Kenntnis über das negative Jahresergebnis des abgelaufenen Haushaltsjahres und der daraus ggf. entstehenden Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes die notwendigen Gegenmaßnahmen sofort einleiten muss, um den jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wieder zu erreichen und ihre dauernde Leistungsfähigkeit (Gebot in § 75 Abs. 1 GO NRW) wieder zu sichern,

kann bereits im laufenden Haushaltsjahr durch eine freiwillige Nachtragssatzung ein genehmigungsfähiges Haushaltssicherungskonzept auch zum Bestandteil des Haushaltsplans dieses Haushaltsjahres machen. Dies dürfte in vielen Fällen sinnvoll sein, um auch die Sofortmaßnahmen in die Strategie des Haushaltssicherungskonzeptes förmlich einzubinden.

2. Zu Absatz 2 (Lagebericht im Jahresabschluss):

Die Vorschrift, dem Jahresabschluss einen Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen, verbessert die Informationen des Jahresabschlusses. Der Lagebericht ist deshalb so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. Weiterhin soll durch ihn ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr gegeben werden. Aber auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde soll zum Inhalt des Lageberichts gemacht werden. Dem muss folgen, dass im Lagebericht auch über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde zu informieren ist.

Dabei darf beim Lagebericht nicht vergessen werden, dass an seinem Schluss nach § 95 Abs. 2 GO NRW für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands nach § 70 GO NRW, soweit dieser nicht zu bilden ist für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind,

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

Diese Vorschrift gewährleistet die notwendige Transparenz über die Verantwortlichkeiten für das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

XXXXXXXXXXXX

§ 38 Ergebnisrechnung

(1) ¹In der Ergebnisrechnung sind die dem Haushaltsjahr zuzurechnenden Erträge und Aufwendungen getrennt von einander nachzuweisen. ²Dabei dürfen Aufwendungen nicht mit Erträgen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nichts anderes zugelassen ist. ³Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung gilt § 2 entsprechend.

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

Erläuterungen zu § 38:

I. Allgemeines

Die Ergebnisrechnung für die Gemeinden beinhaltet die Aufwendungen und Erträge des abgelaufenen Haushaltsjahres. Sie entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung. Die Ergebnisrechnung ist nach dem Grundsatz der Ergebnisspaltung aufgebaut, so dass die ordentlichen und die außerordentlichen Ergebniskomponenten getrennt von einander nachgewiesen werden müssen. Dazu sind die Ist-Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres und des Vorjahres sowie die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres aufzuzeigen. Diese Zeitreihe ist ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen. Das in der Ergebnisrechnung ausgewiesene Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie die außerordentlichen Aufwendungen und Erträge und bildet dadurch das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde unter Beachtung des Grundsatzes der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW ab. Das Jahresergebnis wird entweder als Jahresüberschuss (Die Erträge sind höher als die Aufwendungen) oder als Jahresfehlbetrag (Die Aufwendungen sind höher als die Erträge) in die gemeindliche Bilanz übernommen und zeigt dort die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde auf.

Die Ergebnisrechnung ist sowohl für den Rat als auch für die gemeindliche Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger ein Informationsinstrument des Jahresabschlusses. An die Verständlichkeit und Darstellung der Ergebnisrechnung im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse sind daher besondere Anforderungen zu stellen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt der Ergebnisrechnung):

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Nachweis der Erträge und Aufwendungen):

In dieser Vorschrift wird der Inhalt der Ergebnisrechnung näher bestimmt. Die Ergebnisrechnung bildet das tatsächliche Ressourcenaufkommen (Erträge) und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch (Aufwendungen) im Haushaltsjahr ab und stellt das Gegenstück zum Ergebnisplan dar. Auch bei der Ergebnisrechnung findet das Prinzip der Periodenabgrenzung Anwendung (vgl. § 11 Abs. 2 GemHVO NRW).

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Ergebnisrechnung für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden. Dazu ist durch die Bildung von Salden wie im Ergebnisplan das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit und das Finanzergebnis sowie aus beiden Ergebnissen das ordentliche Ergebnis festzustellen. Dazu gehört auch, dass durch die Bildung eines Saldos aus außerordentlichen Erträgen und außerordentlichen Aufwendungen das außerordentliche Ergebnis ermittelt wird. Es ist zur Vervollständigung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen. Dabei ist die Verpflichtung der Gemeinde zum jährlichen Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW zu beachten.

1.2 Zu Satz 3 (Gliederung der Ergebnisrechnung):

1.2.1 Gliederungsschema der Ergebnisrechnung

In der Ergebnisrechnung findet sich die Gliederung des Ergebnisplans nach § 2 GemHVO NRW wieder (vgl. Nr. 1.6.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten der gemeindlichen Ergebnisrechnung auf.

Komponenten der Ergebnisrechnung				
Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist
	EUR	EUR	EUR	EUR
Ordentliche Erträge				
Ordentliche Aufwend. mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit				
Finanzergebnis				
Ordentliches Ergebnis				
Außerordentl. Ergebnis				
Jahresergebnis				

Abbildung 84 „Komponenten der Ergebnisrechnung“

1.2.2 Abbildung der Erträge und Aufwendungen

1.2.1 Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit weist die Ertragskraft aus, die sich aus der laufenden Tätigkeit der Gemeinde ergibt. Es umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge und ist aus dem Saldo der ordentlichen Erträge (vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 1 bis 9 GemHVO NRW) und ordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nrn. 10 bis 15 GemHVO NRW) zu ermitteln. Die ordentlichen Erträge in der Finanzrechnung ergeben sich durch eine Addition der nachfolgend genannten Ertragspositionen:

- Steuern und ähnliche Abgaben,
- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
- sonstige Transfererträge,
- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
- privatrechtliche Leistungsentgelte,
- Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
- sonstige ordentliche Erträge,
- aktivierte Eigenleistungen sowie
- Bestandsveränderungen.

Die ordentlichen Aufwendungen in der Ergebnisrechnung ergeben sich durch eine Addition der nachfolgend genannten Aufwandspositionen:

- Personalaufwendungen,
- Versorgungsaufwendungen,
- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
- bilanzielle Abschreibungen,
- Transferaufwendungen sowie
- sonstige ordentliche Aufwendungen.

Die Erträge und Aufwendungen sind in voller Höhe und getrennt voneinander in der Ergebnisrechnung nachzuweisen, d.h. das Bruttoprinzip findet Anwendung (vgl. § 11 GemHVO NRW). Eine Ausnahme besteht lediglich für die Bestandsveränderungen, die als Saldogröße unter den Erträgen zu veranschlagen sind. Außerdem sind die ordentlichen Erträge und die ordentlichen Aufwendungen gesondert von den außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen nachzuweisen.

1.2.2 Finanzergebnis

Das Finanzergebnis aus der gemeindlichen Finanzierungstätigkeit ist der Saldo aus den Finanzerträgen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 16 GemHVO NRW) und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 17 GemHVO NRW). Damit wird u.a. deutlich, wie das Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis beeinflusst. Anders als im Handelsrecht ist das „Finanzergebnis“ jedoch nicht als „ordentliches betriebsfremdes Ergebnis“ definiert worden mit der Folge, dass die Abschreibungen auf Finanzanlagen nicht unter dem Finanzergebnis zu erfassen sind. Die Finanzanlagen werden vielmehr der gemeindlichen Aufgabenerfüllung zugerechnet bzw. dienen dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde. Die Finanzanlagen stellen daher für die Gemeinde keine „Nebengeschäfte“ dar, so dass die Abschreibungen dafür auch nicht unter einem ordentlichen betriebsfremden Ergebnis zu erfassen und damit getrennt von den bilanziellen Abschreibungen auszuweisen wären. Außerdem erleichtert die gewählte Erfassung die Transparenz des jährlichen gemeindlichen Ressourcenverbrauchs aus der Inanspruchnahme von Vermögensgegenständen in der Ergebnisrechnung.

1.2.3 Ordentliches Ergebnis

Das ordentliche Jahresergebnis setzt sich zusammen aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Nummer 1) und dem Finanzergebnis (Nummer 2). Es stellt ein Abbild des wirtschaftlichen Handelns der Gemeinde dar. Das ordentliche Ergebnis wird – wie im Handelsrecht - nach dem Ausschlussprinzip definiert, d.h. alle Aufwendungen und Erträge, die nicht zum außerordentlichen Ergebnis gehören, sind dem ordentlichen Ergebnis zuzurechnen. Das ordentliche Jahresergebnis wird aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen) sowie dem Finanzergebnis (Saldo der Finanzerträge sowie der Zinsen und ähnlicher Aufwendungen) gebildet.

1.2.4 Außerordentliches Ergebnis

Im kaufmännischen Rechnungswesen werden die Begriffe „Außerordentliche Erträge“ und „Außerordentliche Aufwendungen“ als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. Hierunter werden solche Vorfälle erfasst, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Dabei ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen. Das neue Gemeindehaushaltsrecht folgt dieser Abgrenzung. Das außerordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 18 GemHVO NRW) und der außerordentlichen Aufwendungen (vgl. § 2 Abs. 1 Nr. 19 GemHVO NRW). Es zeigt, inwieweit seltene und ungewöhnliche Vorgänge bzw. von der gewöhnlichen Verwaltungstätigkeit abweichende Vorgänge von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde im Haushaltsjahr aufgetreten sind, und in welchem Umfang diese das Jahresergebnis beeinflussen.

1.2.5 Jahresergebnis

Das Jahresergebnis wird aus der Saldierung des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Es zeigt das Ergebnis der voraussichtlichen wirtschaftlichen Entwicklung der Gemeinde. Der Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW wird daran gemessen sowie die dadurch ausgelöste Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde (vgl. § 41 Abs. 4 GemHVO NRW). Ist das Jahresergebnis negativ, kann dieses ggf. eine Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde nach § 75 Abs. 5 GO NRW auslösen sowie bei einer Überschreitung der Schwellenwerte nach § 76 Abs. 1 GO NRW zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes führen. Zudem hat der Rat der Gemeinde nach § 96 Abs. 1 S.2 GO NRW über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages zu beschließen.

2. Zu Absatz 2 (Inhalt der Ergebnisrechnung):

Die Vorschrift verlangt nicht nur, dass das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch der Gemeinde in der Ergebnisrechnung durch Erträge und Aufwendungen nach Arten nachgewiesen wird, sondern auch einen Nachweis in einer Zeitreihe. Ausgehend von der Zeitreihe im Haushaltsplan der Gemeinde wird eine Darstellung der Ist-Ergebnisse aus zwei Haushaltsjahren für ausreichend angesehen. Damit wird ein Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das abgelaufene Haushaltsjahr und das Vorjahr bezogen jeweils auf die gesamte Ergebnisrechnung gegeben. Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Abrechnung in einer solchen Zeitreihe soll die Transparenz erhöhen und die Veränderungen gegenüber dem Vorjahr erkennbar werden lassen. Deshalb sind den in der Ergebnisrechnung nachzuweisenden Ist-Ergebnissen jeweils die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres und die fortgeschriebenen Planansätze des Haushaltsjahres voranzustellen. Den Ist-Ergebnissen ist zudem ein Plan-/Ist-Vergleich anzufügen, um die tatsächliche Entwicklung der Erträge und Aufwendungen im abgelaufenen Haushaltsjahr gegenüber der Haushaltsplanung aufzuzeigen. Auch soll dadurch die Einhaltung der vom Rat der Gemeinde im Rahmen seines Budgetrechts ausgesprochenen Ermächtigungen überprüfbar sein.

2.1 Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres

Im Rahmen der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Anpassungen bzw. Fortschreibungen unterliegen. Die Veränderung einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung wird z.B. durch eine Nachtragssatzung ausgelöst (vgl. § 81 GO NRW), wenn der dazugehörige Nachtragshaushaltsplan (vgl. § 10 GemHVO NRW) für bestimmte Haushaltspositionen eine Erhöhung oder Minderung der im Haushaltsplan veranschlagten Ermächtigung (Plansatz) enthält. Außerdem stellen auch vom Kämmerer, Bürgermeister oder vom Rat zugelassene über- oder außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen (vgl. § 83 GO NRW) einen Anlass für die Fortschreibung eines im Haushaltsplan enthaltenen Planansatzes dar. Weiterhin verursachen die haushaltsrechtlich vorgesehenen Ermächtigungsübertragungen die Fortschreibung eines Planansatzes, denn nach § 22 Abs. 1 GemHVO NRW erhöhen diese Übertragungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Derartige Anpassungen der Haushaltspositionen des Haushaltsplans werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“. Durch sie werden die ursprünglich vom Rat beschlossenen und im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Dagegen führt die Beschränkung der Inanspruchnahme einer haushaltswirtschaftlichen Ermächtigung bzw. Haushaltsposition durch eine vom Kämmerer, Bürgermeister oder vom Rat erlassene Haushaltssperre nicht zu einer Veränderung der ursprünglichen Ermächtigung und löst daher auch keine Planfortschreibung aus.

2.2 Ist-Ergebnisse des Haushaltsjahres

Die Ergebnisrechnung hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Ergebniskomponenten vollständig und klar zu informieren. Sie zeigt die Quellen und Ursachen des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs auf und zeigt durch die Ist-Ergebnisse bei den einzelnen Positionen den Jahreserfolg als Überschuss oder Fehlbetrag auf. Die Ergebnisrechnung weist als eine zeitraumbezogene Rechnung die Aufwendungen und Erträge grundsätzlich in der Periode aus, in der sie wirtschaftlich verursacht worden sind. Hierdurch

wird die Ermittlung des Ist-Ergebnis auf das Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Ergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen dienen der Rechenschaft der Kommune über die Verwendung und den Einsatz der verfügbaren Ressourcen.

2.3 Plan-/Ist-Vergleich

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist jedoch nur vollständig, wenn auch in der Ergebnisrechnung ein Plan-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebene Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Dabei kann auch die Erläuterung der Gründe oder der Anlässe für eine Planabweichung von erheblicher Bedeutung sein. Deshalb ist z.B. ausdrücklich bestimmt worden, dass in dem Plan-/Ist-Vergleich nach dieser Vorschrift die übertragenen Ermächtigungen gesondert auszuweisen sind (vgl. § 22 Abs. 1 GemHVO NRW).

Aus örtlichen Gesichtspunkten und Erfordernissen heraus kann es sich aber anbieten, in der Ergebnisrechnung möglichst alle wichtigen Veränderungen der Haushaltspositionen gegenüber der ursprünglichen Planung bzw. dem Haushaltsplan, die nicht der besonderen Beschlussfassung durch den Rat der Gemeinde in detaillierter Form aufzuzeigen und so einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich vornehmen zu können. Dafür soll das nachfolgende Schema ein Beispiel sein.

Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich									
Positionen der Ergebnisrechnung	Ergebnis des Vorjahres ...	Ansatz des Haushaltsjahres ...	Fortschreibung des Ansatzes des Haushaltsjahres		Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich fortgeschriebener Ansatz/Ist		Veränderung wegen ...
			nach § 10 GemHVO NRW	nach § 22 GemHVO NRW			Mehr	Weniger	

Abbildung 85 „Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“

Für ein solches Vorhaben muss zwischen auszuweisenden dem Ansatz des Haushaltsjahres und dem fortgeschriebenen Ansatz des Haushaltsjahres Raum geschaffen werden, um Veränderungen aus Anlass einer Nachtragsatzung oder einer Ermächtigungsübertragung ausdrücklich deutlich zu machen. Auch andere eigene Anlässe für eine vorgenommene Fortschreibung von Haushaltspositionen im abgelaufenen Haushaltsjahr können so nach Bedarf aufgeschlüsselt werden.

2.4 Ergebnisse des Vorjahres

Zu einer vollständigen Ergebnisrechnung im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde gehört, dass die Ist-Ergebnisse aus der gemeindlichen Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres in einen Zusammenhang mit dem Ist-Ergebnis des Vorjahres gestellt werden. Dies erleichtert die Bewertung der Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, ggf. Ergebnisse aus weiteren Vorjahren in der Ergebnisrechnung abzubilden, um aus einem längeren Zeitraum die positiven und wirtschaftlichen Entwicklungen der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen zu können. Eine Betrachtung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft über einen fünfjährigen Zeitraum mit Hilfe von Kennzahlen dürfte die Bewertung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie eine Prognose für die Zukunft wesentlich erleichtern.



§ 39 Finanzrechnung

¹In der Finanzrechnung sind die im Haushaltsjahr eingegangenen Einzahlungen und geleisteten Auszahlungen getrennt von einander nachzuweisen. ²Dabei dürfen Auszahlungen nicht mit Einzahlungen verrechnet werden, soweit durch Gesetz oder Verordnung nicht anderes zugelassen ist. ³Für die Aufstellung der Finanzrechnung finden § 3 und § 38 Abs. 2 entsprechende Anwendung. ⁴In dieser Aufstellung sind die Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung gesondert auszuweisen. ⁵Fremde Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 sind darin in Höhe der Änderung ihres Bestandes gesondert vor den gesamten liquiden Mitteln auszuweisen.

Erläuterungen zu § 39:

I. Allgemeines

Der Finanzrechnung kommt die Aufgabe zu, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Finanzlage der Gemeinde, also der Einzahlungs- und Auszahlungsströme, zu vermitteln. Sie ist im NKF die dritte Säule und ein Element, das mit der im kaufmännischen Rechnungswesen bekannten „Kapitalflussrechnung“ verwandt ist und kann als eine auf die kommunalen Belange abgewandelte Form der in der privaten Wirtschaft gebräuchlichen Kapitalflussrechnung betrachtet werden. Die Finanzrechnung soll aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde liefern. Sie bietet eine zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen) mit einer Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und -verwendungsrechnung). Die Finanzrechnung soll aber auch die Veränderung des Zahlungsmittelbestandes aufzeigen und macht zudem die Einhaltung des Stufensystems der Gesamtdeckung nach § 20 GemHVO NRW nachprüfbar.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu den Sätzen 1 und 2 (Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen):

Unter Beachtung des Bruttoprinzips (vgl. § 11 GemHVO NRW) sind in der Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen haushaltsmäßigen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen. Soweit im Rahmen des Zahlungsverkehrs zusätzlich Verrechnungen zwischen der Gemeinde und einem Dritten vorgenommen werden, bleibt der in der Finanzrechnung zu führende getrennte und bruttomäßige Nachweis von Ein- und Auszahlungen unberührt. Lediglich bei Aufrechnungen nach den §§ 387 ff. BGB kommt es zu einer Abweichung.

In der Finanzrechnung ist zudem die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen. Auch müssen - wie im Finanzplan - der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag ermittelt werden. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie von Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung ausweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in den dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres überzuleiten.

2. Zu Satz 3 (Gliederung der Finanzrechnung):

2.1 Gliederungsschema der Finanzrechnung

Die Finanzrechnung ist nach der Gliederung des Finanzplans nach § 3 GemHVO NRW aufgebaut (vgl. Nr. 1.6.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005 SMBI. NRW. 6300). Zu beachten ist, dass für den

Nachweis der gemeindlichen Zahlungen in der Finanzrechnung das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung findet (vgl. § 11 Abs. 3 GemHVO NRW). Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten der gemeindlichen Finanzrechnung auf.

Komponenten der Finanzrechnung				
Finanzrechnung	Ergebnis des Vor- jahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist- Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist
	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Einzahlungen Auszahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnahme Tilgungen mit Saldo aus Finan- zierungstätigkeit				
Liquide Mittel				

Abbildung 86 „Komponenten der Finanzrechnung“

2.2 Verweis auf § 3 und § 38 Abs. 2 GemHVO NRW

2.2.1 Verweis auf § 3 GemHVO NRW

Der Haushaltsplan nach § 79 GO NRW hat auch die im Haushaltsjahr voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und die zu leistenden Auszahlungen in einem Finanzplan zu enthalten. Die Rechengrößen „Auszahlungen“ und „Einzahlungen“ des NKF stellen den Buchungsstoff für den Finanzplan und die Finanzrechnung dar. Bei den Einzahlungen handelt es sich um einen tatsächlichen Geldzufluss, der zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen entsteht und eine Erhöhung der Finanzmittel der Gemeinde bewirkt. Bei Auszahlungen fließen zum Zeitpunkt der Bezahlung von Gütern und Dienstleistungen an Dritte monetäre Finanzmittel ab und mindern den Bestand. Die Arten der Einzahlungen zeigen die Mittelherkunft auf, die Arten der Auszahlungen die Mittelverwendung. Bei dieser Zwecksetzung und der Mindestvorgaben für die Gliederung des Finanzplan in § 3 GemHVO NRW ist es ausreichend auf diese Vorschrift zu verweisen.

Die Einzahlungs- und Auszahlungsarten aus laufender Verwaltungstätigkeit sind in der Finanzrechnung, soweit sie den Erträgen und Aufwendungen entsprechen, in der gleichen Weise nach Arten zu gliedern. Zu den Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit gehören

- Steuern und ähnliche Abgaben,
- Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
- sonstige Transfereinzahlungen,
- öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
- privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen und
- sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

Zu den Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit gehören

- Personalauszahlungen,
- Versorgungsauszahlungen,
- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
- Transferauszahlungen und
- sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit.

Abweichungen ergeben sich in den Fällen, in denen die Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung, z.B. nach § 2 Abs. 1 Nr. 8 GemHVO, nicht zahlungswirksam sind sowie durch das bei dem Nachweis der Zahlungen zu beachtende Kassenwirksamkeitsprinzip nach § 11 Abs. 3 GemHVO NRW, denn die Erträge und Aufwendungen sind in dem Haushaltsjahr nachzuweisen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind (vgl. § 11 Abs. 2 GemHVO NRW). Auch ist dabei das Bruttoprinzip zu beachten.

2.2.2 Verweis auf § 38 Abs. 2 GemHVO NRW

Für den Verweis auf § 38 Abs. 2 GemHVO gilt, dass eine „Abrechnung“ der Finanzmittel des abgelaufenen Haushaltsjahres nur vollständig ist, wenn auch in der Finanzrechnung ein Ansatz-/Ist-Vergleich vorgenommen wird, d.h. Planabweichungen durch die Gegenüberstellung von der im Haushaltsplan ausgewiesenen und ggf. fortgeschriebene Positionen mit den Ist-Werten gesondert festgestellt und ausgewiesen werden. Dabei kann auch die Erläuterung der Gründe oder Anlässe der Planabweichung von Bedeutung sein. So sind in dem Plan-/Ist-Vergleich die nach Absatz 2 auszuweisenden übertragenen Ermächtigungen für Investitionen (nach § 22 Abs. 1 GemHVO NRW) gesondert auszuweisen. Aus örtlichen Gesichtspunkten heraus kann es sich auch anbieten, in den Plan-/Ist-Vergleich die Veränderungen der Haushaltspositionen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans in detaillierter Form aufzuzeigen.

2.3 Jahresergebnisse in der Finanzrechnung

In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Wie in der Ergebnisrechnung werden auch in der Finanzrechnung bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist für jede Gruppe ein Saldo zu bilden, also für die Gruppen „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“. Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Der Endbestand an liquiden Mitteln fließt in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Abs. 3 GemHVO NRW).

2.3.1 Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung der Gemeinde aus der auf Ertragserzielung ausgerichteten Geschäftstätigkeit auf. Dazu gehören nicht die erhaltenen und gezahlten Zinsen sowie erhaltene Dividenden. Ist der Saldo daraus negativ, hat die Gemeinde i.d.R. Kredite zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW aufgenommen, um ihren Zahlungsverpflichtungen aus laufender Verwaltungstätigkeit nachzukommen.

2.3.2 Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

Die Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zeigen die Mittelherkunft und die Mittelverwendung für die Investitionen bzw. Ressourcen der Gemeinde auf, mit denen langfristig (länger als ein Jahr) ertragswirksam gewirtschaftet werden soll. Ist der Saldo aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde negativ, kann daraus nicht unmittelbar geschlossen werden, dass die Gemeinde in gleicher Höhe Kredite für Investitionen nach

§ 86 GO NRW benötigt hat, um ihren Zahlungsverpflichtungen für die Durchführung von Investitionen nachzukommen. Vielmehr sind die einzelnen ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen zu betrachten, um eine Aussage über die zulässige Kreditaufnahme für Investitionen zu treffen.

2.3.3 Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag

Die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 soll als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag aufzeigen, in welchem Umfang die Gemeinde durch die Erzielung von Einzahlungen die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit und aus Investitionstätigkeit decken kann, ohne dafür Kredite aufnehmen zu müssen.

2.3.4 Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

Unter der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde sind die Aufnahmen und die Rückflüsse von Darlehen sowie die Tilgungen und die Gewährung von Darlehen zu erfassen. Der Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit zeigt die rein finanzwirtschaftlichen Transaktionen auf. Dabei ist zu beachten, dass im Finanzplan nur die Kredite für Investitionen nach § 86 GO NRW veranschlagt worden sind. In der Finanzrechnung sind aber auch die Kredite zur Liquiditätssicherung nachzuweisen. Für diese Kredite ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag festgesetzt worden, so dass im gemeindlichen Jahresabschluss stichtagsbezogen nur ein unterhalb des Höchstbetrages liegender Bestand an Krediten zur Liquiditätssicherung zulässig ist.

2.3.5 Änderung des Bestandes an Finanzmitteln

Die Änderung des Bestandes an Finanzmitteln zeigt die tatsächlichen Veränderungen der Finanzmittel durch die Aktivitäten der Gemeinde im konsumtiven und investiven Bereich auf. Der Betrag wird daher durch eine Salden- und Summenbildung ermittelt. Auch in der Finanzrechnung sind für jedes Haushaltsjahr der Anfangsbestand, die geplante Änderung des Bestandes und der voraussichtliche Endbestand der Finanzmittel durch

- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit,
- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit,
- die Summe der Salden nach den Nummern 1 und 2 als Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag,
- den Saldo aus den Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit,
- die Summe aus Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag und aus dem Saldo nach Nummer 4,
- die Summe nach Nummer 5 und dem Bestand am Anfang des Haushaltsjahres als Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres auszuweisen. Die Darstellung der Änderung des Bestandes an Finanzmitteln als Ergebnis ist für die finanzwirtschaftliche Beurteilung der Gemeinde sowie die ihr zugeflossenen Finanzierungsmittel sowie deren Verwendung von Bedeutung. Damit wird auch darüber Auskunft geben, wie die Gemeinde aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit heraus ihre Finanzmittel erwirtschaftet hat.

2.3.6 Liquide Mittel

Unter Einbeziehung des Finanzmittelüberschusses oder Finanzmittelfehlbetrages, des Saldos aus Finanzierungstätigkeit einschließlich der Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln sowie unter Einbeziehung des Anfangsbestandes an Finanzmitteln der Gemeinde (am Anfang des Haushaltsjahres) wird der Bestand an Finanzmitteln am Ende des Haushaltsjahres (Abschlussstichtag) ermittelt. Im Jahresabschluss wird der in der Finanzrechnung ausgewiesene Finanzmittelbestand mit dem Posten „Liquide Mittel“ in der gemeindlichen Bilanz abgeglichen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 2.4 GemHVO NRW).

3. Zu Satz 4 (Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung):

Die Gemeinde darf zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen (vgl. § 89 Abs. 2 GO NRW). Die Aufnahme dieser Kredite führt zu einer Erhöhung des Zahlungsmittelbestandes der Gemeinde. Nach dieser Vorschrift sind sie deshalb mit ihrem Bestand zum Abschlussstichtag in der Finanzrechnung gesondert auszuweisen. Weil diese Fremdmittel wegen ihrer Rückzahlungsverpflichtung zu den Schulden der Gemeinde zu zählen, sind sie auch in der gemeindlichen Bilanz unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 4.3 GemHVO NRW) sowie auch im Verbindlichkeitspiegel gesondert auszuweisen (vgl. § 47 GemHVO NRW). Dadurch wird ein besserer Überblick über das von der Gemeinde aufgenommene kurzfristige Fremdkapital gegeben, das eine erhebliche Bedeutung als vorübergehende Finanzmittelverstärkung zur Leistung der gemeindlichen Auszahlungen hat.

4. Zu Satz 5 (Nachweis der fremden Finanzmittel) :

Die der Gemeinde von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel (Fremde Finanzmittel) sind unter einer gesonderten Haushaltsposition in die gemeindliche Finanzrechnung aufzunehmen, soweit sich noch derartige Finanzmittel im Verfügungsbereich der Gemeinde befinden, z.B. als liquide Mittel auf gemeindlichen Bankkonten. Dies ist sachgerecht und erforderlich, da die Finanzrechnung den gesamten Bestand der Finanzmittel der Gemeinde sowie die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr aufzeigen muss. Der Bestand an fremden Finanzmitteln muss dabei aber nicht nach Art der Wahrnehmung der Erledigung der Zahlungsabwicklung für andere Aufgabenträger, z.B. nach

- durchlaufenden Geldern,
(Fremde Finanzmittel werden als durchlaufende Gelder bezeichnet, wenn diese von Dritten bei der Gemeinde eingezahlt und von ihr an Dritte weitergeleitet werden.),
- Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte,
(Zu den fremden Finanzmitteln zählen auch Finanzmittel, die die Gemeinde auf Grund rechtlicher Vorschriften unmittelbar in den Haushalt eines anderen öffentlichen Aufgabenträgers zu buchen hat.) sowie
- Finanzmittel sonstiger Dritter
(Auch Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinbart oder ausgezahlt werden, zählen zu den fremden Finanzmitteln.)

untergliedert werden (vgl. § 16 GemHVO NRW).

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Gemeinde fließt der Bestand an fremden Finanzmitteln mit in den gesonderten Vermögensposten „Liquide Mittel“ der gemeindlichen Bilanz ein. Durch die in der gemeindlichen Finanzrechnung vorzunehmende Trennung der fremden Finanzmittel von den rein gemeindlichen Zahlungsfällen wird bezogen auf die Haushaltswirtschaft der Gemeinde die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

EEEEEEEEEEEEEE

**§ 40
Teilrechnungen**

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

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

Erläuterungen zu § 40:

1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Teilrechnungen):

1.1 Gestaltung der Teilrechnungen

Für die Aufstellung des Jahresabschlusses werden Teilrechnungen benötigt, die entsprechend den im Haushaltsplan enthaltenen produktorientierten Teilplänen aufzustellen sind. Das nachfolgende Muster zeigt die Grundzüge der Gliederung einer Teilrechnung anhand eines Produktbereiches schematisch auf. Die konkrete Ausgestaltung muss durch jede Gemeinde nach ihren örtlichen Bedürfnissen vornehmen.

Jahresabschluss ...		Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr			
Gesundheitsdienste Produktbereich 07					
Inhalte des Produktbereiches					
Beschreibung und Zielsetzung:					
Zielgruppe(n):					
Besonderheiten im Haushaltsjahr:					
Produktbereichsübersicht					
Produktgruppen mit					
- den wesentlichen beschriebenen Produkten:					
- den einzelnen Zielen:					
Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung					
	Ziele	Kennzahl Vorjahr	Soll-Kennzahl Haushaltsjahr	Ist-Kennzahl Haushaltsjahr	Abweichungs- analyse
(Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 38 Abs. 2 GemHVO NRW gegliedert werden.)					
Personaleinsatz					
(Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO NRW - mit Angaben nach Beschäftigungsverhältnissen in einer Zeitreihe nach § 8 Abs. 2 GemHVO NRW)					
Teilergebnisrechnung					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilergebnisrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
Teilfinanzrechnung					
	Haushalts- positionen	Vor- jahr	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz /Ist
(Die Teilfinanzrechnung muss die vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).					
Allgemeine Erläuterungen zur Teilrechnung			Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:		
			Sonstiges:		
Erläuterungen zu einzelnen wesentlichen Haushaltspositionen			Für die Teilergebnisrechnung: Für die Teilfinanzrechnung:		
			Sonstiges:		
Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse					

Abbildung 87 „Gliederung der Teilrechnungen“

Mit den produktorientierten Teilrechnungen werden Nachweise über die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft nach den in den Teilplänen im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen und sonstigen Leistungsangaben erbracht. Wie im Schema über die Gliederung der Teilrechnungen aufgezeigt, sind die Teilrechnungen nicht getrennt nach Ergebnisrechnung und Finanzrechnung aufzustellen, sondern stellen ein aufgabenbezogenes Gesamtbild dar. Wegen ihrer Relevanz als Abbildung der Steuerungsebene müssen die Teilrechnungen nicht nur einen produktorientierten Nachweis von Ergebnis- und Finanzdaten enthalten, sondern auch die Erreichung der Ziele sowie deren Messung durch die eingesetzten Kennzahlen aufzeigen. Zur besseren Verständlichkeit und Transparenz des Jahresabschlusses soll den gebildeten Teilrechnungen außerdem eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die vorhandenen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen, ggf. auch die Produkte, sowie die Einordnung der Teilrechnungen in diese Produktorientierung aufgezeigt wird. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll entsprechend auch im Jahresabschluss verfahren werden, so dass dann auch die Teilrechnungen nach organisatorischen Gesichtspunkten gegliedert sind. Gleichwohl muss auch dann noch die Produktorientierung erkennbar sein. Die Muster über die in den Teilrechnungen enthaltene Teilergebnisrechnung und die Teilfinanzrechnung werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.2 Teilergebnisrechnung innerhalb der Teilrechnung

Die Teilergebnisrechnungen sind entsprechend der Ergebnisrechnung zu gliedern. In diesen Rechnungen sind die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen auszuweisen, wenn diese im Teilergebnisplan enthalten sind, weil die Gemeinde diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Eine Verpflichtung für eine gesonderte Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen durch die Gemeinde besteht allerdings nicht (vgl. auch Erläuterungen zu den §§ 4 und 17 GemHVO NRW). Sind in den Teilplänen zum Nachweis des vollständigen Ressourcenverbrauchs die internen Leistungsbeziehungen erfasst, sind diese dem Jahresergebnis der Teilergebnisrechnung hinzuzufügen und müssen sich in der Ergebnisrechnung insgesamt ausgleichen.

1.3 Teilfinanzrechnung innerhalb der Teilrechnung

Die Teilfinanzrechnungen sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten aus der Investitionstätigkeit der Gemeinde. Ihr bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B (Planung einzelner Investitionsmaßnahmen) enthält die konkrete Abrechnung der einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen (vgl. Nummer 1.6.4 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2. Zu Absatz 2 (Leistungsmengen und Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen):

2.1 Festlegung von Leistungsmengen und Leistungskennzahlen

Für ihre Aufgabenerfüllung sollen die Gemeinden produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festlegen sowie dazu Leistungskennzahlen zur Zielerreichung bestimmen (vgl. § 12 GemHVO NRW). Die Ziele werden zwischen dem Rat und der Verwaltung, aber auch zwischen der Verwaltungsführung und den Fachbereichen abgestimmt und finden sich in den Teilergebnisplänen zusammen mit Leistungsmengen und Leistungskennzahlen wieder (vgl. § 4 Abs. 2 GemHVO NRW). Dabei ist auch zu bestimmen, wie die Zielerreichung, die in den Teilrechnungen durch Ist-Zahlen zu belegen ist, gemessen werden soll. Die Art und Weise sowie der Umfang der zu führende Nachweise wird davon abhängig sein, welche Ziele und welche Leistungskennzahlen oder auch Finanzkennzahlen örtlich und fachbereichs- oder produktbezogen gebildet wurden.

2.2 Überprüfung der Einhaltung der gesetzten Ziele mit Hilfe von Ist-Zahlen

Im Rahmen des Jahresabschlusses muss die Zielerreichung im Einzelnen überprüft werden können. Dafür sind quantitative und qualitative Leistungskennzahlen zwischen den Beteiligten zu vereinbaren. Die spezifische Ausgestaltung der Zielbeschreibungen, die Art und der Umfang von Leistungs- und Finanzkennzahlen und sonstigen Angaben bleiben der Gemeinde überlassen. Sie soll dieses nach ihren örtlichen Bedürfnissen und Gegebenheiten festlegen können.

In den Teilrechnungen als Bestandteile des Jahresabschlusses der Gemeinde sind deshalb jeweils die Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Leistungskennzahlen auszuweisen sowie ggf. zu erläutern, insbesondere dann, wenn Abweichungen aufgetreten sind. Ausgehend davon wird die Kontrolle der Zielerreichung nicht nur auf dieser Ebene, sondern quer durch die gesamte örtlich gebildete Zielhierarchie ermöglicht.

2.3 Erfolgskontrolle der Gemeinde

Die Steuerung der Gemeinde erfordert grundsätzlich auch eine Erfolgskontrolle, die durch die Einrichtung eines Controllings und eines unterjährigen Berichtswesens unterstützt werden kann. Nur die regelmäßigen Soll-Ist-Vergleiche im viertel- oder halbjährlichen Rhythmus, bei Besonderheiten im Einzelfall auch monatlich, ermöglichen es den Verantwortlichen von der Planung abweichende Entwicklungen und Tendenzen zu erkennen und Geschäftsprozesse und Verwaltungsabläufe der erforderlichen gemeindlichen Aufgabenerfüllung anzupassen. Ein Controllingssystem darf jedoch nicht nur innerhalb der gemeindlichen Verwaltung betrieben werden, sondern muss auch den Rat mit berücksichtigen. Nur bei einem Einvernehmen zwischen Rat und Verwaltung wird es möglich werden, erfolgreich Maßnahmen mit strategischer Bedeutung für die Gemeinde und zur Gegensteuerung von aufgetretenen Abweichungen in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft zu ergreifen.

Die Vorgabe, für die gemeindliche Aufgabenerfüllung produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festzulegen sowie Kennzahlen zur Zielerreichung zu bestimmen und die Ziele und Kennzahlen zur Grundlage der Gestaltung der Planung, Steuerung und Erfolgskontrolle des jährlichen Haushalts zumachen, erfordert eine intensive Zusammenarbeit zwischen dem Rat der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung. Während dem Rat die grundlegende strategische Zielsetzung als Aufgabe zusteht, obliegt der Verwaltung mit der Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft, einschließlich der Haushaltsplanung und der Haushaltskontrolle das operative Geschäft.

Für die Nutzung des betriebswirtschaftlichen Instrumentes „Controlling“ ist örtlich von der Gemeinde in eigener Verantwortung zu entscheiden, ob ein strategisches Controlling und/oder ein operatives Controlling eingerichtet werden soll. Dazu ist auch die Frage zu klären, auf welche Art und Weise die langfristigen Ziele des Rates bzw. das Leitbild der Gemeinde in haushaltswirtschaftliche Maßnahmen umgesetzt, wie die Zielerreichung überwacht und wie mit Abweichungen umgegangen werden soll. Grundsätzlich müssen dabei die strategische und die Haushaltsplanung eng aufeinander abgestimmt sein und ggf. Schwerpunkte gesetzt werden. In diesem Zusammenhang erfordert die Aufgabenerfüllung des Controllings ein umfangreiches Berichtswesen, mit dem die tatsächliche Leistungsfähigkeit der gemeindlichen Verwaltung abgebildet wird. Durch den jahresbezogenen haushaltswirtschaftlichen Kreislauf wird deutlich, dass gemeindliche Ziele, die Strategie und das Controlling dazu beitragen, die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu sichern und anlassbezogen auch die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs unterstützen.



§ 41
Bilanz

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

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

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

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagen,
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.1.1 Grünflächen,
 - 1.2.1.2 Ackerland,
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - 1.2.2.2 Schulen,
 - 1.2.2.3 Wohnbauten,
 - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
 - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
 - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden,
 - 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
 - 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
 - 1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung,
 - 1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
 - 1.3 Finanzanlagen,
 - 1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen,
 - 1.3.2 Beteiligungen,
 - 1.3.3 Sondervermögen,
 - 1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens,
 - 1.3.5 Ausleihungen,
 - 1.3.5.1 an verbundene Unternehmen,
 - 1.3.5.2 an Beteiligungen,
 - 1.3.5.3 an Sondervermögen,
 - 1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen,
2. Umlaufvermögen,
 - 2.1 Vorräte,
 - 2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
 - 2.1.2 Geleistete Anzahlungen,
 - 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - 2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.1 Gebühren,
 - 2.2.1.2 Beiträge,
 - 2.2.1.3 Steuern,
 - 2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,
 - 2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - 2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,

- 2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,
- 2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,
- 2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,
- 2.2.2.4 gegen Beteiligungen,
- 2.2.2.5 gegen Sondervermögen,
- 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
zu ergänzen.

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

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

(5) ¹In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. ²Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. ³Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.

(6) ¹Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. ²Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. ³Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.

(7) ¹Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. ²Die Zu-

sammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. ³Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.

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

Erläuterungen zu § 41:

I. Allgemeines

Im Rahmen des Jahresabschlusses der Haushaltswirtschaft der Gemeinde kennzeichnet die gemeindliche Bilanz den Abschluss des Rechnungswesens für das abgelaufene Haushaltsjahr, denn zum Schluss eines jeden gemeindlichen Haushaltsjahres (Stichtag: 31. Dezember) hat die Gemeinde einen Jahresabschluss aufzustellen (vgl. § 95 Abs. 1 GO NRW). Die Vorschrift über die gemeindliche Bilanz bestimmt daher deren Inhalte und Gliederung. Den Gemeinden wird dadurch die Form der Darstellung ihrer Bilanz im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses in den Grundzügen vorgegeben. Die Bilanz jeder Gemeinde ist als Gegenüberstellung von gemeindlichem Vermögen (Aktivseite) und den Finanzierungsmitteln (Passivseite) eine auf den jährlichen Abschlussstichtag bezogene Zeitpunktrechnung und ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungswesens im NKF. Sie muss gemeindeübergreifend einheitlich gegliedert sein. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt (Aktivierung). Damit wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz werden die Verbindlichkeiten der Gemeinde und ihr Eigenkapital gezeigt (Passivierung). Dadurch wird die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Die Gliederung der Bilanz erfolgt sowohl auf der Aktivseite als auch auf der Passivseite nach Fristigkeiten. Außerdem sind dabei die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung zu beachten.

1.1 Gliederungsaufbau der gemeindlichen Bilanz

Auf der Aktivseite der Bilanz wird sämtliches Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Dabei gilt das Prinzip der Fristigkeit, so dass zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden wird. Außerdem wird die Mittelverwendung der Gemeinde dokumentiert. Auf der Passivseite der Bilanz wird zuerst das Eigenkapital und dann das Fremdkapital gezeigt. Auch auf dieser Seite gilt das Prinzip der Fristigkeit, denn die allgemeine Rücklage steht vor der Ausgleichsrücklage (im Eigenkapital) und die Kredite für Investitionen stehen vor den Krediten zur Liquiditätssicherung. Dadurch wird auf dieser Seite der Bilanz die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens offengelegt und dokumentiert. Zu beachten ist, dass auf den Bilanzposten „Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ verzichtet worden ist. Dieser Bilanzbereich soll nur dann eingerichtet werden, wenn dies durch entsprechende Regelungen zugelassen wird, z.B. wenn Landesaufgaben durch ein Gesetz auf die Gemeinden verlagert werden. In einem solchen Fall wäre zu bestimmen, welche Aufwendungen unter einem solchen Posten zu erfassen wären und in welchem abgegrenzten Zeitraum die durch die Aufgabenverlagerung verursachten Aufwendungen auf der Aktivseite der Bilanz ansetzen und abgeschrieben werden dürfen.

1.2 Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung und Bilanzierung durch die Gemeinden erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines landesweit einheitlichen NKF-Kontenrahmens. Zudem bedingt die Aussagekraft der gemeindlichen Jahresabschlüsse nicht nur eine Mindestzahl an Posten für die gemeindliche Bilanz, sondern auch die dafür notwendigen Kontenklassen im verbindlichen NKF-Kontenrahmen nach § 27 Abs. 7 GemHVO NRW vorzusehen. Durch die Kontenklassen 0 „Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen“ und 1 „Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung“ soll die Aktivseite der gemeindlichen Bilanz erfasst und durch die Kontenklassen 2 „Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen“ und 3 „Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung“ ihre Passivseite (vgl. nachfolgende Abbildung). Der NKF-Kontenrahmen stellt insgesamt ein

strukturiertes Ordnungsgertü für die Kontengruppierung für die Gemeinden dar und kann dadurch die Aufstellung der gemeindlichen Bilanz erleichtern. Auch die Einheitlichkeit und die Überprüfbarkeit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie die Anforderungen der Finanzstatistik erfordern die Vorgabe eines einheitlichen NKF-Kontenrahmens für die Gemeinden. Mit dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen bleibt den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die Ausgestaltung ihrer Bilanz.

NKF-Kontenrahmen		
Bereich	Kontenklasse	Kontengruppen
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen 00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung 10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung
Passiva	2	Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen 20 Eigenkapital 21 Wertberichtigungen (<i>kein Bilanzausweis</i>) 22 ... 23 Sonderposten 24 ... 25 Pensionsrückstellungen 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten 27 Instandhaltungsrückstellungen 28 Sonstige Rückstellungen 29 ...
	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung 30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
Ergebnisrechnung	4	Erträge
	5	Aufwendungen
Finanzrechnung	6	Einzahlungen
	7	Auszahlungen
Abschluss	8	Abschlusskonten
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)

Abbildung 88 „Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalte der Bilanz):

1.1 Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher

in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich festzulegen, dass die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ in jede gemeindliche Bilanz gehören und diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist. Die Bilanzgliederung baut deshalb auf dem nachfolgenden Bilanzgliederungsschema auf, das im NKF-Modellprojekt erarbeitet worden ist.

Bilanzgliederungsschema	
<u>Aktiva</u>	<u>Passiva</u>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ol style="list-style-type: none"> Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 89 „Bilanzgliederungsschema“

Die Gliederung der gemeindlichen Bilanz orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens. Diese können jedoch wegen der gesetzlich bestimmten gemeindlichen Aufgaben nicht vollständig übernommen werden. Es ist unter Einbeziehung der kommunalen Besonderheiten und aus Gründen der Ländereinheitlichkeit deshalb im Rahmen der Innenministerkonferenz eine eigene Bilanzgliederung festgelegt worden, deren Mindestgliederung in den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift bestimmt sind. Diese Vorgabe legt fest, dass die gemeindliche Bilanz mindestens in die der Vorschrift benannten Posten enthalten muss. Dabei sind Abweichung von dieser Vorgabe auch aus örtlichen Bedürfnissen heraus zulässig, soweit dadurch die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes über die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde verbessert wird.

1.2 Grundsatz der Vollständigkeit

Der Grundsatz der Vollständigkeit verlangt, dass die Bilanz sämtliche Vermögensgegenstände als Anlage- oder Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten zu enthalten hat. Die für den Ausweis der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erforderlichen Bilanzansätze sind vollständig, sachlich richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Bilanz unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip. Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen. Für bereits voll abbeschriebene Vermögensgegenstände, die gleichwohl noch von der Gemeinde genutzt werden, und daher für den Geschäftsbetrieb der Gemeinde fortbestehen, bedeutet der Grundsatz der Vollständigkeit, dass diese Vermögensgegenstände weiterhin in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Weil in der gemeindlichen Bilanz aber nur werthaltige Vermögensgegenstände angesetzt werden dürfen, sind abbeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände mit der kleinsten bilanziellen Werteinheit anzusetzen, also i.d.R. mit einem Euro. Dieser Wert für einen Bilanzansatz wird in der gemeindlichen Praxis als „Erinnerungswert“ bezeichnet und wird auch in der Buchführung der Gemeinde sowie in ihrem Inventar in dieser Höhe ausgewiesen. Er ist bei allen Arten von Vermögensgegenständen sichtbar, die voll abgeschrieben sind, aber wegen ihrer darüber hinausgehenden Nutzungsfähigkeit noch zu aktivieren bzw. in der gemeindlichen Bilanz enthalten sind.

1.3 Ansatz und Bewertung

Bei der Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde sind die gesetzlichen Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung über den Ansatz und die Bewertung zu beachten. Einige Vorschriften werden nachfolgend beispielhaft aufgeführt.

1.3.1 Vorschriften der Gemeindeordnung

1.3.1.1 Die Bestimmungen über Rückstellungen (§ 88 GO NRW)

Diese Vorschrift verlangt von den Gemeinden, für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren oder für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden, denn zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind.

1.3.1.2 Die Bestimmung über Inventur, Inventar und Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)

Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres sämtliche Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einer Inventur unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur vollständig aufzunehmen und dabei den Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten anzugeben (Inventar). Die Gemeinde hat aber auch zu beachten, dass für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

Außerdem ist Bewertung für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorzunehmen, denn der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung der Ermächtigungen des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Dabei gibt die Bilanz umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind.

1.3.2 Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung

1.3.2.1 Die Bestimmung über allgemeine Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)

Die Gemeinde hat das im Jahresabschluss (Bilanz) auszuweisende Vermögen und die Schulden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu bewerten. Dabei hat sie auch die in der Vorschrift aufgeführten Grundsätze zu beachten, mit denen besondere Anforderungen an die Bewertung des Vermögens und der Schulden bestimmt werden. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Nummer 1), die Einzelbewertung (Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren – erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Auf die Übernahme des Grundsatzes der Fortführung der Unternehmenstätigkeit (vgl. § 252 Abs. 1 Nr. 2 HGB) wurde verzichtet, weil der Fortbestand der Gemeinden auf gesetzlicher Grundlage beruht. Die Gemeinde darf von diesen Grundsätzen nur abweichen, soweit die Gemeindeordnung und die Gemeindehaushaltsverordnung etwas anderes vorsehen.

1.3.2.2 Die Bestimmung über Wertansätze für Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)

Das Haushaltsrecht schreibt für den Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor, bei der das Vermögen und die Schulden grundsätzlich nach der zivilen Rechtslage zu bilanzieren sind, so dass Forderungen beim Anspruchsberechtigten zu aktivieren und Verbindlichkeiten beim Schuldner zu passivieren sind. Dafür sind die in dieser Vorschrift enthaltenen Regelungen geschaffen worden. Dazu gehört z.B. die Regelung, dass ein Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen ist, wenn die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum daran inne hat und dieser selbstständig verwertbar ist. Als Anlagevermögen hat die Gemeinde nur die Gegenstände auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Außerdem werden in der Vorschrift die Anschaffungskosten und die Herstellungskosten bestimmt. Diese Kosten stellen nach dem zu beachtenden Anschaffungskostenprinzip die wertmäßige Obergrenze für den Ansatz von gemeindlichen Vermögensgegenständen im Jahresabschluss der Gemeinde dar. Bereits die Vorschrift des § 92 Abs. 3 GO NRW folgt diesem Ansatz, denn dort wird bestimmt, dass die in der Eröffnungsbilanz für die Vermögensgegenstände angesetzten Werte künftig als Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten. Als Anschaffungskosten sind die Aufwendungen anzusehen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Dabei sind Minderungen des Anschaffungspreises von den Anschaffungskosten abzusetzen. Als Herstellungskosten sind die Aufwendungen anzusehen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen. Dazu gehören die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Die Gemeinde hat ein Wahlrecht, ob sie die notwendigen Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten einbezieht.

1.3.3 Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung

1.3.3.1 Allgemeines

Im kaufmännischen System ist trotz der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluss ein Spielraum geblieben, aus dem durch Auslegungen und Interpretationen die gesetzesergänzenden „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)“ entwickelt worden sind. Sie sind Regeln, nach denen zu verfahren ist, damit eine dem Gesetzeszweck entsprechende Buchführung vorgenommen und ein Jahresabschluss sowie ein Gesamtabschluss aufgestellt werden. Außerdem sind sie Beurteilungsmaßstäbe für die Entscheidung, ob die Buchführung und der Jahresabschluss sowie der Gesamtabschluss ordnungsgemäß sind, d.h. ob sie formell und materiell den gesetzlichen Anforderungen entsprechen.

Als GoB ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann. Auf eine abschließende Regelung über die GoB hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet, um die fortlaufende Entwicklung und Veränderung nicht zu beeinträchtigen. Folgende allgemeine Grundsätze gelten als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung:

- der Grundsatz der Vollständigkeit,
- der Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- der Grundsatz der Verständlichkeit,
- der Grundsatz der Aktualität,
- der Grundsatz der Relevanz,
- der Grundsatz der Stetigkeit sowie
- der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit.

Durch diese Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung nach verfolgen lassen. Da sich aus diesen Rahmegrundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, bei konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung vorzunehmen.

1.3.3.2 Die gesetzlich bestimmten Grundsätze zur Bilanzierung

Wichtige sind für die Umsetzung durch die Gemeinden in einer Vielzahl von Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert worden. Die gesetzlichen Bestimmungen umfassen dabei auch Grundsätze zur Bilanz. Zu diesen gesetzlich bestimmten Grundsätzen zur gemeindlichen Bilanz (Jahresabschluss) sind u.a. zu zählen:

- Der Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Passivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Stetigkeit (§ 32 Abs. 1 Nr. 5, § 41 Abs. 5 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (formelle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),
- das Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW),
- der Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Vorsicht (§ 91 Abs. 2 GO NRW, § 32 Abs. 1 Nr. 3, § 35 Abs. 7 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 Abs. 1 Nr. 4 GemHVO NRW),
- der Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität) (§ 32 Abs. 1 Nr. 5 GemHVO NRW),
- das Anschaffungswertprinzip (§ 91 Abs. 2 GO NRW),
- der Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 Abs. 2 GemHVO NRW),
- der Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 Abs. 1 GO NRW).

Neben den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), die die eigentlichen Grundsätze darstellen und die sich auf die laufende Buchführung beziehen und die Art der Erfassung und Darstellung der Geschäftsvorfälle sowie deren Schutz vor Verlust und Verfälschung regeln, sind weitere Grundsätze entwickelt und z.T. gesetzlich konkretisiert worden.

1.4 Aktivtausch und Passivtausch in der Bilanz

Die doppelte Buchführung der Gemeinde führt auch zu Veränderungen der Bilanz und dokumentiert diese über die Bestandskonten. Je nach ihrer Wirkung werden vier Arten von Veränderungen der Bilanzposten unterschieden werden:

- Bei einem Aktivtausch werden nur Konten der Aktivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandmehrung, das andere Konto eine Bestandminderung in gleicher Höhe, z.B. Kauf von Büroausstattung mit sofortiger Bezahlung.
- Bei einem Passivtausch werden nur Konten der Passivseite berührt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz nicht verändert. Ein Konto erhält eine Bestandmehrung, das andere Konto eine Bestandminderung in gleicher Höhe, z.B. Ablösung einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen durch einen Kredit.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Mehrung (Bilanzverlängerung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermehrt und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verlängert, z.B. Kauf eines Fahrzeuges mit Zahlungsziel von drei Monaten.
- Bei einer Aktiv-Passiv-Minderung (Bilanzverkürzung) werden sowohl ein Konto der Aktivseite als auch ein Konto der Passivseite im Bestand vermindert und damit das Gesamtvolumen der Bilanz verkürzt, z.B. Bezahlung einer Lieferantenverbindlichkeit durch Überweisung vom Bankkonto.

Bei diesen zulässigen doppischen Buchungen wird nicht gegen das Saldierungsverbot nach Absatz 2 verstoßen.

2. Zu Absatz 2 (Verbot der Saldierung):

2.1 Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten

Die Bilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch eine Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Nach dieser Vorschrift dürfen daher die Wertansätze der Posten auf der Aktivseite nicht mit den Posten auf der Passivseite verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Saldierungs- bzw. Verrechnungsverbot verhindert somit die Bilanzverschleierung. Auch im Einzelfall, wenn die Gemeinde Forderungen und Verpflichtungen gegenüber einem Einzelnen hat, darf sie nur dann eine Verrech-

nung vornehmen, wenn dies nach Rechtsvorschriften zulässig ist (vgl. § 387 BGB). Eine zulässige Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung der Gemeinde bleibt davon unberührt.

2.2 Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit Grundstückslasten

2.2.1 Allgemeines

Nach dieser Vorschrift dürfen Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden, weil die Bilanz als Bruttorechnung zu führen ist. Durch eine Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Es ist daher wichtig, dass die Verpflichtungen der Gemeinde getrennt von ihren Ansprüchen in der gemeindlichen Bilanz abgebildet werden.

2.2.2 Grundstücksrechte

Zu den Grundstücksrechten sind die grundstücksgleichen Rechte sowie andere Rechte zu zählen, die sich auf ein Grundstück beziehen. Die grundstücksgleichen Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z.B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Zu den sonstigen auf ein Grundstück bezogenen Rechten gehören die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, durch die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird.

2.2.3 Grundstückslasten

Die Grundstückslasten werden meistens in öffentliche und private Lasten sowie Baulasten untergliedert. Zu den öffentlichen Lasten sind z.B. zu zählen: Grundsteuer, Wasserzins, Kaminkehrerabgaben und Beiträge zur Flurbereinigung. Bei den privaten Lasten, die im dritten Teil des Grundbuchblattes verzeichnet sind, kann es sich z.B. um Hypotheken oder andere finanzielle Belastungen, die auf dem Grundstück liegen, handeln. Diese Art von Lasten hängen fest mit dem Grundstück zusammen. Sie ist nicht an die Person gebunden, die z.B. die Hypothek aufgenommen hat. Bei einem Kauf gehen ungetilgte private Lasten gehen auf den Erwerber über. Die Baulasten sind Lasten, die der Eigentümer bei der Bebauung eines Grundstückes beachten muss, z.B. Pflichten, die Feuerwehrezufahrten oder Wege zu Hydranten frei zu halten. Auch Grundstücksnachbarn haben manchmal ein Wege-recht in Form einer Baulast auf einem fremden Grundstück, um dieses zu überqueren und ihr eigenes Grundstück zu erreichen. Baulasten werden zwischen den Nachbarn oder mit der Gemeinde vereinbart, im Baulastenverzeichnis festgehalten und gehen nicht aus den Eintragungen des Grundbuches hervor. Die Löschung ist nur möglich, wenn an ihnen kein öffentliches Interesse mehr besteht.

Stellen die Grundstückslasten dauernde Grundstückslasten dar, gehen diese bei einem Erwerb des Grundstücks kraft Gesetzes auf den Erwerber über. Sie können als eine Eigenschaft des Grundstücks angesehen werden, die dauerhaft wertmindernd wirkt. Zu den dauernde Grundstückslasten zählen z.B. neben den öffentlichen Lasten, die Grunddienstbarkeiten (vgl. §§ 1018 ff. BGB), z. B. Wege-, Geh- oder Fahrtrechte, Duldung von Feldbahnen, Gleisen, Leitungen, Wettbewerbs- oder Bauverbote.

3. Vorbemerkungen zu den Absätzen 3 und 4 (Bilanzgliederung):

3.1 Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz

Durch die Absätze 3 und 4 wird auf der Grundlage des Absatzes 1 die Grundstruktur der Gliederung der gemeindlichen Bilanz bestimmt. Um ein zutreffendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu erhalten, ist es nicht ausreichend, auf der Aktivseite der Bilanz die Wertansätze für das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen und auf der Passivseite das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten nur jeweils als Summe auszuweisen. Auch wenn auf beiden Bilanzseiten noch Rechnungsabgren-

zungsposten vorhanden wären, käme die Gemeinde gleichwohl ihrer Verpflichtung zu einer klaren und verständlichen Bilanz nicht in einem ausreichenden Maße nach. Sie würde bei einer so zusammengefassten Bilanz gegen die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

3.2 Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz

Die Gliederung der Bilanz muss auch dem Grundsatz der Klarheit Rechnung tragen. So muss z.B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ grundsätzlich jeder der dort aufgeführten Posten einen Wertansatz aufweisen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.3). Verfügt eine Gemeinde jedoch z.B. über keine Brücken und Tunnel oder Gleisanlagen können die betreffenden Bilanzposten entfallen. In diesem Fall muss auch nicht ein „Null-Ansatz“ bei solchen Bilanzposten ausgewiesen werden. Ein „Null-Ansatz“ ist aber dann erforderlich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde, in der aktuellen Bilanz aber kein entsprechender Vermögensgegenstand mehr vorhanden ist. Eine solche Verkürzung der Bilanzgliederung durch das Weglassen nicht benötigter Posten trägt zur besseren Lesbarkeit bei. Sie macht auf den ersten Blick sichtbar, über welche Arten von Vermögensgegenständen die Gemeinde tatsächlich verfügt.

Es ist aber nicht zulässig, soweit auf Bilanzposten zu verzichten, dass nach dem o.a. Beispiel die gemeindliche Bilanz nur noch ein Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ enthalten würde. Auch wenn nach Absatz 7 die vorgeschriebenen Posten der Bilanz zusammengefasst werden dürfen, würde durch eine solche Vorgehensweise das durch die Bilanz zu vermittelnde den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erheblich beeinträchtigt. Auch ein Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen, stellt in diesem Fall keine akzeptable Lösung dar, weil die betreffenden Posten nicht in der Bilanz enthalten sind. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Die in § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW enthaltene Mindestgliederung der Bilanz ist daher sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz für alle Adressaten des Jahresabschlusses.

3.3 Klarheit der gemeindlichen Bilanz

Die Gliederung der Bilanz muss auch dem Grundsatz der Übersichtlichkeit ausreichend Rechnung tragen. Die Posten der Bilanz sind daher in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammen zu fügen (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Dem Grundsatz soll auch dadurch in genügendem Maße Rechnung getragen werden, dass die Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten ausgerichtet ist. So wurde z.B. auf die Vorgabe eines Bilanzpostens „Aufwendungen für die Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ verzichtet, weil die Aktivierung der dafür möglicherweise entstehenden Aufwendungen nicht generell in das Ermessen der Gemeinde gestellt werden sollte.

Außerdem dient die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung. Sie trägt zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz bei, ist aber für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich. Außerdem sind die Inhalte der Bilanzposten durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die nachfolgend zu den einzelnen Posten der Bilanz gegebenen Erläuterungen sollen zur Klarheit der Bilanz beitragen.

4. Zu Absatz 3 (Gliederung der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz):

In der gemeindlichen Bilanz sind nur die Gegenstände als Anlagevermögen auszuweisen, die dazu bestimmt sind, dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen. Dazu gehören alle Vermögensgegenstände der Gemeinde, deren Zweckbestimmung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauernd (über mehrere Jahre) zu dienen und die nicht zur Veräußerung vorgesehen sind. Das Anlagevermögen wird gebildet aus immateriellen Vermögensgegenständen, dem Sachanlagevermögen und dem Finanzanlagevermögen. Sind dagegen bestimmte Vermögensgegenstände der Gemeinde nur zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Ver-

äußerung vorgesehen, sind diese in der gemeindlichen Bilanz unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. Auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Umlaufvermögen anzusetzen.

4.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):

Zum Anlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz zählen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde nicht nur vorübergehend für ihre Aufgabenerfüllung gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist die wirtschaftliche Zweckbestimmung, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist, für die Zuordnung heranzuziehen. Nur die Vermögensgegenstände, die bei der Gemeinde zum Gebrauch auf Dauer bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden. Die Gemeinde ist nach § 44 Abs. 3 i.V.m. § 45 GemHVO NRW verpflichtet, dem Anhang einen Anlagenspiegel beizufügen, der die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen soll. Er ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW zu gliedern. Der Anlagenspiegel erleichtert den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens.

Zum Verbrauch bestimmte Vermögensgegenstände sind dagegen dem Umlaufvermögen zuzuordnen. So sind auch Grundstücke, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie auf Grund ihrer Eigenart dem Anlagevermögen zuzurechnen wären.

4.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

4.1.1.1 Allgemeines

Immaterielle Vermögensgegenstände sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen für die Gemeinde, zu deren Erlangung Aufwendungen aus einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Sind diese Vermögensgegenstände nicht entgeltlich erworben oder sind sie selbst hergestellt worden, dürfen sie nicht aktiviert werden (vgl. § 43 Abs. 1 GemHVO NRW). Die immateriellen Vermögensgegenstände müssen außerdem bewertungsfähig sein, z.B. Konzessionen, Lizenzen, EDV-Software. Die grundstücksgleichen Rechte gehören dagegen zum unbeweglichen Anlagevermögen. Dagegen sind die Grunddienstbarkeiten, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, die nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewähren, als immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat. Auch Auszahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände sind in diesem Bilanzbereich und möglichst als gesonderter Posten anzusetzen. Sie sind nicht unter den erhaltenen Anzahlungen für Sachanlagen zu erfassen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.8 GemHVO NRW).

Für die immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens ist ein gesonderter Bilanzposten zu bilden, denn als nicht fassbare Werte zählen diese Vermögensgegenstände nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen. Werden die immateriellen Vermögensgegenstände nur kurzfristig von der Gemeinde genutzt, sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Die immateriellen Vermögensgegenstände sind im vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW).

4.1.1.2 EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand

Die EDV-Software hat nicht nur im Rahmen der Haushaltswirtschaft der Gemeinde eine große Bedeutung. Dies wirkt sich auch auf die Bilanzierung aus, so dass bei der Software zwischen Firmware, Systemsoftware und Anwendungssoftware zu unterscheiden ist. Die Firmware sind fest mit dem Computer verbundene Programmteile, die als unselbstständiger Teil der Hardware mit dieser als Sachanlagevermögen zu aktivieren ist. Die Systemsoftware und die Anwendungssoftware sind auf Grund ihrer selbstständigen Verwertbarkeit grundsätzlich als immaterielle Vermögensgegenstände zu bilanzieren. Wird am Markt die Software nur zusammen mit der

Hardware gehandelt, ist diese mit der Hardware wie ein einheitlicher Vermögensgegenstand des Sachanlagevermögens zu bewerten.

Ein eigener Herstellungsvorgang für die Software ist dann gegeben, wenn diese vom Anwender unter Einsatz seiner eigenen materiellen und personellen Ressourcen selbst geschaffen wird (Eigenherstellung). Dies liegt auch dann vor, wenn im Rahmen eines Dienstvertrages ein Softwareanbieter eingebunden worden ist und der Softwareanwender das wirtschaftliche Risiko (Herstellungsrisiko) trägt. Eine Aktivierung dieser Software ist dann nicht zulässig. Dies gilt auch, wenn durch wesensverändernde Vorgänge aus der gekauften Standardsoftware eine „Individualsoftware“ als neuer Vermögensgegenstand entsteht. Auch hierbei ist entscheidend, wer das Herstellungsrisiko trägt.

Bilanzierung von EDV-Software			
⇓		⇓	
Eigenherstellung		Beteiligung eines Softwareanbieters	
⇓		⇓	⇓
	Herstellungsrisiko beim Softwareanbieter		Herstellungsrisiko beim Softwareanbieter
	⇓		⇓
	Aktivierungsverbot nach § 43 Abs. 1 GemHVO		Aktivierungsgebot

Abbildung 90 „Bilanzierung von EDV-Software“

Maßnahmen zur Erweiterung oder Verbesserung der Software sind losgelöst von den ursprünglichen Aufwendungen, müssen jedoch hinsichtlich der Aktivierbarkeit die gleichen Voraussetzungen erfüllen. Beim Customizing ist zu unterscheiden, ob die Maßnahme dazu dienen, die Software in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen oder ob es sich um eine Bearbeitung und Ergänzung der Software in ihrer Standardform handelt. Bei gekaufter Software stellt die Herstellung der Betriebsbereitschaft einen Teil der Anschaffungskosten dar. Bei darüber hinausgehenden Maßnahmen ist zu prüfen, ob diese nicht eine Erweiterung oder wesentliche Verbesserung der Software darstellen. Bei Updates und Release-Wechsel ist zu prüfen, ob die Aufrechterhaltung der Funktionsfähigkeit der Software im Vordergrund steht oder ggf. im Rahmen eines Generationenwechsels ein neuer Vermögensgegenstand erworben wird. Liegt dies vor, wäre der Restbuchwert des alten Programms außerplanmäßig abzuschreiben.

Für die Bilanzierung einer angeschafften Software ist auch zu beachten, ob der Softwareanbieter dem Softwareanwender die uneingeschränkte Verfügungsmöglichkeit über die Software einräumt oder nur das nicht übertragbare und nicht ausschließliche Recht, bestimmte Softwareprodukte zu nutzen. Ist ein einmaliges Entgelt für die unbefristete oder unkündbare befristete Nutzung der Software zu zahlen, ist das erworbene Nutzungsrecht zu den Anschaffungskosten zu aktivieren. Steht jedoch dabei der Zeitraumbezug im Vordergrund (mietähnliches Verhältnis), ist ein für mehrere Haushaltsjahre gezahltes Entgelt periodengerecht abzugrenzen.

4.1.1.3 Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als immaterieller Vermögensgegenstand

Zu den immateriellen Vermögensgegenständen können ausnahmsweise auch Gegenleistungsverpflichtungen für geleistete Zuwendungen gehören, wenn sie eine auf eine Menge gerichtete Recht beinhalten, z.B. ein Mitbenutzungsrecht. Der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung ist i.d.R. die Gewährung einer einmaligen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung. Eine solche Zuwendung stellt eine Vorausleistung der Gemeinde auf eine noch nicht erfüllte Gegenleistungsverpflichtung dar. Die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers kann aber auch ganz oder teilweise darin bestehen, dass die Gemeinde wegen der geleisteten Zuwendung ein konkretes Recht erwirbt. Das auf eine Mengenleistung gerichtete Recht der Gemeinde stellt einen immateriellen Vermögensgegenstand dar. Dieser ist wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und zu aktivieren. Dies hat zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung als Vermögensposition entsprechend der Erfüllung durch den Dritten mengenbezogen aufzulösen ist, soweit nicht ein anderer Zeitraum vertraglich vereinbart wurde. Eine Zweckbindungsfrist, die lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet ist, bleibt dabei i.d.R. unberücksichtigt.

4.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst, die für Zwecke der Herstellung und Lieferung von Dienstleistungen und Wirtschaftsgütern, zur Überlassung an Dritte oder für eigene Verwaltungszwecke vorhanden sind und von der Gemeinde länger als ein Haushaltsjahr (Periode) genutzt werden. In der gemeindlichen Bilanz ist deshalb eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z.B. Fahrzeuge, vorzunehmen. Die Sachanlagen sind daher in

- unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - Grünflächen,
 - Ackerland,
 - Wald, Forsten,
 - Sonstige unbebaute Grundstücke,
- Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - Schulen,
 - Wohnbauten,
 - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
- Infrastrukturvermögen,
 - Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - Brücken und Tunnel,
 - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
- Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie
- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

zu untergliedern (vgl. Absatz 3 Nummer 1.2 der Vorschrift). Zu beachten ist dabei, dass die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, die unter dem Bilanzbereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind, i.d.R. zeitlich begrenzt sind. Eine Ausnahme davon stellen jedoch Grund und Boden dar. Daher sind bei der Ermittlung der Wertansätze für bebaute Grundstücke zu differenzieren zwischen Werten für den Grund und Boden sowie Werten für die Gebäude. In der gemeindlichen Bilanz bleibt der Wert für den Grund und Bodens i.d.R. unverändert bestehen, während der Wert des darauf stehenden Gebäudes durch die Nutzung und damit durch planmäßige Abschreibungen vermindert wird (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW).

Außerdem spielt beim unbeweglichen Sachanlagevermögen der Gemeinde, das im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen ist, der Grundstücksbegriff eine wesentliche Rolle. Dieser Begriff für die Bestimmung eines Grundstückes stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch ein Teil davon, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bilden können. Bei der Festlegung des Wertansatzes von Grundstücken dürfen zudem bestehende Grundstückrechte und Grundstückslasten nicht unberücksichtigt bleiben. Außerdem bilden der Grund und Boden sowie die darauf stehenden Gebäude, eine wirtschaftliche Einheit, obwohl sie unterschiedliche Anlagengüter darstellen. So ist in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung bei unbebauten und bebauten Grundstücken eine Untergliederung in die bedeutenden Nutzungsarten vorzunehmen, die ggf. von der Gemeinde aus örtlichen Bedürfnissen heraus auch erweitert werden kann.

4.1.2.1 Zu Nummer 1.2.1 (Unbebaute Grundstücke):

Als Grundstücke werden vermessene Teile des Grund und Bodens bezeichnet, für die ein eigenes Grundbuchblatt im Grundbuch geführt wird. Unbebaute Grundstücke sind daher Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt zum Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Diese Vorschrift stellt auf das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude ab. Hierbei ist als Merkmal zu unterscheiden:

das Noch-nicht-Vorhandensein und das Nicht-mehr-Vorhandensein. Unter diesem Bilanzposten sind auch die bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, auf denen sich fremde Bauten befinden. Dagegen sind die Grundstücke des Infrastrukturvermögens der Gemeinde unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.3.1 GemHVO NRW). Wegen der unterschiedlichen Nutzungen der unbebauten Grundstücke im gemeindlichen Bereich und ihrer Bedeutung für die gemeindliche Aufgabenerfüllung ist dieser Bilanzpostens zu untergliedern. In der gemeindlichen Bilanz sind mindestens gesonderte Posten für Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke auszuweisen. Die auf diesen Grundstücken befindlichen und ggf. abzuschreibenden unterschiedlichsten Aufbauten oder Anlagen stellen selbstständige Vermögensgegenstände dar, die daher getrennt vom jeweiligen Grund und Boden zu aktivieren sind. Dies gilt auch für die mit dem Grund und Boden verbundenen Rechte, z.B. Grunddienstbarkeiten, sowie für die im Boden befindlichen Bodenschätze. Daher kann bei unbebauten Grundstücken auch ein entsprechend differenzierter Ansatz in der Bilanz gebildet werden.

Die unbebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF- Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.1.1 Zu Nummer 1.2.1.1 (Grünflächen):

Zu diesem Bilanzposten gehören die unterschiedlichen Nutzungsformen von Grünflächen, z.B. Friedhöfe, Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Sportflächen, Kinderspielplätze, Naturschutzflächen, Wasserflächen von stehenden Gewässern, z.B. Teiche, u.a. Aus der Bedeutung der Nutzungsarten vor Ort kann es sich anbieten, dafür jeweils gesonderte Angaben in der gemeindlichen Bilanz durch „Davon-Vermerke“ zu machen. Dies muss unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Bilanz und den Möglichkeiten für Angaben im Anhang sowie der örtlichen Gegebenheiten entschieden werden. Unter diesem Bilanzposten sind Gartenbauflächen nur anzusetzen, wenn sie nicht als Ackerflächen genutzt werden. Auch sollten unter diesem Bilanzposten keine fließenden Gewässer angesetzt werden, sondern unter dem Bilanzposten „Sonstige unbebaute Grundstücke“. Dafür spricht auch die Vielzahl der bei fließenden Gewässern bestehenden Auf- und Ausbauwerken, die einem Ansatz unter Grünflächen entgegen stehen.

Bei der Bilanzierung sind außerdem die auf den Grünflächen vorhandenen Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Pflanzen, Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch bzw. ein Denkmal), Spielgeräte, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören; bei Sportplätzen auch Zuschauertribünen, Umkleidekabinen, Laufbahnen, Sprunggruben, jedoch keine Stadien oder Arenen, u.a.; bei Gewässern auch Absturzbauwerke, Pegelanlagen, Wehranlagen, Sandfänge, Absperrvorrichtungen u.a.

4.1.2.1.2 Zu Nummer 1.2.1.2 (Ackerland):

Unter diesem Bilanzposten sind das Ackerland der Gemeinde sowie die sonstigen landwirtschaftlich genutzten Flächen der Gemeinde auszuweisen. Die damit im Zusammenhang stehenden Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten auszuweisen. In der Regel finden sich auf landwirtschaftlichen Flächen keine oder nur wenige Anlagen oder Aufbauten. So sind unter diesem Bilanzposten nur dann auch Gartenbauflächen anzusetzen, wenn diese vergleichbar dem Ackerland genutzt werden. Andernfalls sind die Gartenbauflächen unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen. Vorhandene Aufbauten, z.B. stehendes Holzvermögen, Pflanzen, Gartenanlagen, Gewächshäuser, Brunnenanlagen (soweit nicht kulturhistorisch bzw. Denkmal), Einfriedungen, Umzäunungen u.a. sind bei der Bilanzierung zu berücksichtigen. Nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit kann von einer Bilanzierung unwesentlicher Ackerlandaufbauten abgesehen werden.

4.1.2.1.3 Zu Nummer 1.2.1.3 (Waldflächen, Forsten):

Zu diesem Bilanzposten gehören der im gemeindlichen Besitz befindliche Wald sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Dazu damit im Zusammenhang stehenden Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen sind ebenso

wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den jeweils zutreffenden Bilanzposten auszuweisen. Eine Zusammenfassung von mehreren Komponenten, z.B. der Waldwege, zu einer Vermögenseinheit ist dabei nicht zulässig. Auch sind die vorhandenen Aufbauten bei der Bilanzierung zu berücksichtigen, zu denen stehendes Holzvermögen, Pflanzen, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören können.

4.1.2.1.4 Zu Nummer 1.2.1.4 (Sonstige unbebaute Grundstücke):

Dieser Bilanzposten stellt eine Sammelposition für die unbebauten Grundstücke der Gemeinde dar, die nicht unter den Bilanzposten „Grünflächen“, „Ackerland“ und „Wald, Forsten“ anzusetzen sind, z.B. unbebaute Baugrundstücke oder unbebaute Gewerbegrundstücke. Diese können nach der vorgesehenen Nutzung gegliedert und entsprechend in der Bilanz durch „davon-Vermerke“ gesondert ausgewiesen werden, z.B. Bauerwartungsland, Baugrundstücke, Gewerbegrundstücke. Derartige unbebaute Grundstücke der Gemeinde sind nur dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn sie nicht zur kurzfristigen Veräußerung gehalten werden. Liegt dieser Zweck jedoch vor, sind diese unbebauten Grundstücke im Umlaufvermögen anzusetzen. Auch sind die vorhandenen Aufbauten auf den sonstigen unbebauten Grundstücken der Gemeinde, zu denen stehendes Holzvermögen, Pflanzen, Einfriedungen, Umzäunungen u.a. gehören können, sind bei der Bilanzierung zu berücksichtigen.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die Grundstücke mit fließendem Gewässer auszuweisen. Dagegen sind die „stehenden“ Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ anzusetzen. Beim Ansatz der fließenden Gewässer sind auch die Aufbauten zu berücksichtigen, zu denen Absturzbauwerke, Wehranlagen, Pegelanlagen, Sandfänge u.a. zu zählen sind. Derartige massive Bauten stehen u.a. einem Ansatz der fließenden Gewässer unter dem Bilanzposten „Grünflächen“ entgegen. In Einzelfällen kann ein „stehendes Gewässer“ auch ein Teil eines fließenden Gewässers sein, so dass dieser Teil auch unter diesem Bilanzposten anzusetzen ist.

Auch die Grundstücke, für die Erbbaurechte vergeben worden sind, sind unter diesem Bilanzposten auszuweisen. Es kann sich hierbei auch um ein bebautes Grundstück handeln. In diesen Fällen besteht i.d.R. nur beim Grund und Boden ein wirtschaftliches Eigentum der Gemeinde. Sofern die Erbbaugrundstücke einer Gemeinde einen wesentlichen Teil des gemeindlichen Vermögens darstellen, können diese auch gesondert unter diesem Bilanzposten gezeigt werden, z.B. als „Grund und Boden mit fremden Gebäuden“.

4.1.2.1.5 Erbbaurechte

Die von der Gemeinde vergebenen Erbbaurechte können als Sonderfälle betrachtet werden, weil die Gemeinden zur Förderung des Baus von Eigenheimen oftmals in einem erheblichem Maße ihre Grundstücke an Bauwillige nicht verkauft, sondern diese im Rahmen eines Erbbaurechtsverhältnisses zur Bebauung zur Verfügung gestellt (vgl. Verordnung über das Erbbaurecht - ErbbauVO - vom 15. Januar 1919 (RGBl. S. 72, BGBI. III/FNA 403-6). Derartige Gegebenheiten beinhalten z.T. noch weitere Besonderheiten, z.B. Kaufrechte des Erbbauberechtigten, ggf. anknüpfend an die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie Kaufpreisabschläge. Die Begründung eines Erbbaurechtsverhältnisses hat keinerlei Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des Vermögensgegenstandes, so dass Grundstücke, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, grundsätzlich bei der Gemeinde als Grundstückseigentümer zu ihrem vollen Wert zu bilanzieren sind. Sofern für den Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung besteht, ist diese mögliche Wertschränkung passivisch – d.h. durch eine Rückstellung in Höhe der höchstmöglichen Reduzierung – zu berücksichtigen.

Eine weitere Besonderheit kann darin bestehen, dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstücks mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Sofern ein solches Vertragsverhältnis besteht, ist das Grundstück in der Bilanz mit dem vollen Bodenrichtwert zu aktivieren. Für die eingeräumte Kaufpreisreduzierung unter Bodenrichtwert wird eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ über die höchstmögliche Ermäßigung passiviert. Als weitere Besonderheit ist das Fehlen einer Wertsicherungsklausel hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses anzusehen. Analog hierzu sind im Verhältnis zur Wertentwicklung des Grundstückswertes erheblich zu niedrig angesetzte Wertsicherungsklauseln zu betrachten. Die Wertminderung wird hierbei durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass sich nur eine zeitlich begrenzte Wertminderung ergibt, die durch das Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses entfällt.

4.1.2.1.6 Grundstücksgleiche Rechte

Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z.B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da hierbei nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese zuletzt genannten Rechte können dann als immaterielle Vermögensgegenstände angesetzt werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat.

Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, so dass diese Rechte entweder unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder dem Posten „Bebaute Grundstücke“ zu aktivieren sind. Zu beachten ist, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO NRW). Da die grundstücksgleichen Rechte unter den beiden genannten Bilanzposten angesetzt werden können, wird auf eine weitere Erläuterung über diese Rechte im Kapitel über die bebauten Grundstücke verzichtet.

Die grundstücksgleichen Rechte sind abhängig von ihrer Zuordnung zu unbebauten oder bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.2 Zu Nummer 1.2.2 (Bebaute Grundstücke):

Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Als Gebäude gelten Baulichkeiten, die Menschen oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren, den Aufenthalt von Menschen gestatten, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Beständigkeit sowie ausreichend standfest sind.

Gemeindliche Gebäude werden i.d.R. zweckentsprechend der zu erfüllenden Aufgaben der Gemeinde errichtet. Dies soll auch in der gemeindlichen Bilanz aufgezeigt werden. Daher sind die bebauten Grundstücke entsprechend ihrer gemeindlichen Nutzung, mindestens nach Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen und Wohnbauten in der Bilanz anzusetzen. Die übrigen bebauten Grundstücke der Gemeinde sind unter dem Sammelposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ zu erfassen. Es bleibt dabei der Gemeinde ein Gestaltungsspielraum, der es ihr ermöglicht, die unter dem Sammelposten erfassten Grundstücke weiter zu untergliedern und in ihrer Bilanz mit „davon-Vermerken“ gesondert auszuweisen. Für eine Untergliederung bieten sich z.B. die Merkmale des § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW an.

Bei der Bilanzierung stellen die mit dem Grund und Boden verbundenen Gebäude und Außenanlagen, z.B. Gartenanlagen, Spielgeräte, Fahrradständer, Garagen u.a., stellen selbstständige Vermögensgegenstände der Gemeinde dar, die getrennt vom Grund und Boden zu aktivieren sind. Daraus folgt jedoch nicht, dass diese Vermögensgegenstände auch gesondert in der Bilanz ausgewiesen (angesetzt) werden müssen. Soweit sich auf den bebauten Grundstücken der Gemeinde aber fremde Bauten befinden, z.B. wegen vergebener Erbbaurechte, sind solche Grundstücke unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ anzusetzen.

Die bebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.2.1 Zu Nummer 1.2.2.1 (Kinder- und Jugendeinrichtungen):

Unter den Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören alle gemeindlichen Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte. Aber auch Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen sowie Kindergärten in Förderschulen mit einem bestimmten Förderschwerpunkt gehören dazu. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtun-

gen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u.a. Außerdem sind unter diesem Bilanzposten auch die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

4.1.2.2.2 Zu Nummer 1.2.2.2 (Schulen):

Unter den Bilanzposten „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule (vgl. Schulgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW - SchulG NRW) vom 15. Februar 2005 (GV. NRW. S. 102; SGV. NRW. 223).

4.1.2.2.3 Zu Nummer 1.2.2.3 (Wohnbauten):

Unter den Bilanzposten „Wohnbauten“ gehören alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde, die dadurch den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüssen gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten. Bei Wohnbauten kann nach ihrer Höhe, z.B. Hochhäuser, aber auch nach ihrer Nutzung, Baukonstruktion oder der Stellung zu den Nachbargebäuden unterschieden werden. Bei der bilanziellen Zuordnung zu den Wohnbauten der Gemeinde kommt es nicht vorrangig auf die bautechnische Einordnung an, sondern bei den Gebäuden muss der Charakter einer Wohnnutzung noch vorliegen, so dass ggf auch gemischt genutzte Gebäude diesem Bilanzposten zuzuordnen sind.

4.1.2.2.4 Zu Nummer 1.2.2.4 (Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude):

Unter den Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungsgebäude der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebsgebäude, z.B. Feuerwehrgerätehaus, Rettungswache, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Garagen, Bestattungseinrichtungen, aber auch das Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne (vgl. § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO), das nicht schon in spezielleren Bilanzpositionen, z.B. unter den zuvor benannten Bilanzposten erfasst ist. Dazu gehören insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, z.B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien u.a. Bei Bedarf können durch „davon-Vermerke“ gesonderte Posten für wichtige gemeindliche Produktbereiche gebildet werden. Dies darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz nicht beeinträchtigen.

4.1.2.3 Zu Nummer 1.2.3 (Infrastrukturvermögen):

Zu den Sachanlagen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel in der Bilanz dem Bereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen. Das Infrastrukturvermögen ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

4.1.2.3.1 Zu Nummer 1.2.3.1 (Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):

Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ist unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens anzusetzen ist. Auf eine genaue Zuordnung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, weil darauf bzw. darunter vielfach eine Mehrfachnutzung für die unterschiedlichen Formen des Infrastrukturvermögens stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen.

Zu beachten ist, dass der Grundstücksbegriff im NKF auf die wirtschaftliche Einheit abstellt, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z.B. Straßen, Gräben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., so dass zu prüfen ist, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

4.1.2.3.2 Zu Nummer 1.2.3.2 (Brücken und Tunnel):

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel als oberirdische ingenieurtechnische Bauwerke, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Die Zuführungswege zu den Brücken und Tunnel sind unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem gesonderten Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen.

4.1.2.3.3 Zu Nummer 1.2.3.3 (Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen):

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z.B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik. Die Anlagegüter dieses Bilanzpostens können, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist.

4.1.2.3.4 Zu Nummer 1.2.3.4 (Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen):

Zu diesem Bilanzposten gehören die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen, also sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z.B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen Teile des Kanalnetzes, z.B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemeinde, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen.

4.1.2.3.5 Zu Nummer 1.2.3.5 (Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen):

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen. Aber auch Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind, fallen unter diesen Bilanzposten. Zur öffentlichen Straße gehören der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen (vgl. § 2

StrWG NRW). So zählen zum Zubehör sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z.B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a.

Ein Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde in ihrer Bilanz ist nicht geeignet, die Transparenz über dieses gemeindliche Vermögen zu schaffen. In einem solchen Fall würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung - insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge - oder der Instandhaltung nicht mehr zu. Es besteht zwar keine Verpflichtung zur Untergliederung dieses Bilanzpostens, jedoch dürfte sie sachgerecht sein, zumal bei einer Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung die landesgesetzlichen Bestimmungen zu beachten sind.

4.1.2.3.5.1 Strukturierung des Straßennetzes

Eine Strukturierung des Straßennetzes für den Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz, die sich an den möglichen Unterhaltungs- bzw. Bewirtschaftungsmaßstäben orientiert und das Straßensystem mit den einzelnen Straßen als Systemkomponenten abbildet, ist sachgerecht. Auch ist eine noch differenziertere Vorgehensweise mit Unterteilung des Straßennetzes nach Straßenabschnitten – nach definierten Knotenpunkten – unter Berücksichtigung der örtlichen Unterhaltungs- und Bewirtschaftungsstruktur zulässig. Je nach Umfang der Basismaterialien für eine solche Strukturierung, z.B. ein Straßenkataster, gestaltet sich die Differenzierung unterschiedlich. Eine weitere Strukturierungsmöglichkeit bieten die dem Straßenvermögen zugehörigen Flurstücke. Diese katasterrechtlichen Grundstücksstrukturen bieten ebenfalls eine Grundlage für eine strukturierte Abbildung des gesamten Straßensystems.

4.1.2.3.5.2 Die Straße als Sachgesamtheit

Die in den Gemeinden in vielfacher Form vorhandenen Vermögensgegenstände „Straße“ bestehen aus unterschiedlichen fachtechnischen Bauteilen. Erst aus der Zusammenfügung dieser Komponenten entsteht der eigenständige und gebrauchsfähige Vermögensgegenstand „Straße“. Er ist nur als Sachgesamtheit nutzungsfähig im Sinne seiner Zwecksetzung. Dieser Vermögensgegenstand ist daher mit einem Auto vergleichbar, das nur durch die eingesetzten Komponenten zu einem nutzbaren Vermögensgegenstand wird. Auch wenn nach der Zusammenfügung der einzelnen Bauteile der Straße noch deren technische Ausprägung weiter besteht, erfordert es die geschaffene Sachgesamtheit, die Betrachtung der Straße in ihren Einzelteilen zu beenden. Im Blickpunkt steht nun der eigenständige Vermögensgegenstand „Straße“ als gebrauchsfähiges Wirtschaftsgut der Gemeinde. Außerdem entspricht die Straße als Sachgesamtheit am Besten der tatsächlichen und gewollten Nutzung im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde. Eine gemeindliche Straße ist deshalb auch als einheitlicher Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Diese Bilanzierung vereinfacht auch die Anlagenbuchhaltung der Gemeinde sowie die zukünftigen Inventuren. Für diesen Vermögensgegenstand ist eine durchschnittliche Nutzungsdauer festzusetzen, die anhand der voraussichtlichen Lebensdauer der einzelnen Bauteile unter Berücksichtigung der Nutzung der Straße ermittelt werden kann.

Dieses Ergebnis steht mit den handelsrechtlichen Grundsätzen in Einklang. Auch danach wäre die Straße als „sog. einheitlicher Vermögensgegenstand“, mindestens aber als zusammengesetzter Vermögensgegenstand und damit als Sachgesamtheit zu klassifizieren und entsprechend zu bilanzieren. Der Grundsatz der Einzelbewertung steht diesem Ansatz jedenfalls nicht entgegen. Auch aus steuerrechtlicher Sicht stellt die Straße ein einheitliches Wirtschaftsgut dar, denn sie bildet eine „geschlossene Anlage“ und ist daher insgesamt wie ein einzelner Vermögensgegenstand zu behandeln. Außerdem wird auch in anderen Ländern die gemeindliche Straße als einheitliches Wirtschaftsgut betrachtet und einem solchen Bilanzansatz der Vorzug gegeben.

4.1.2.3.5.3 Komponenten der Straße kein eigenständiger Bilanzansatz

Die Straßen der Gemeinde würden nach einer ausschließlichen technischen Betrachtungsweise in ihren einzelnen Bauteilen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (Komponentenansatz). Bei dieser Betrachtungsweise wird nicht berücksichtigt, dass nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Straßen im Sinne ihrer Zweckset-

zung (Widmung) nur als Gesamtheit gebrauchsfähig sind und zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Eine sinnvolle Nutzung dürfte bei einer alleinigen Bereitstellung der Tragschicht der Straße oder ihres Unterbaus ohne Deckschicht nicht möglich sein. Außerdem stellt die alleinige Erneuerung der Deckschicht keine aktivierungsfähige Investition und damit keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand dar. Die an eine solche Betrachtung anknüpfende Anlagenbuchhaltung wäre mit einem hohen Aufwand verbunden.

Auch wenn erwartet wird, dass diese Bewertung der Straße im Einzelfall nicht den tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten und möglicherweise auch nicht dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde entspricht, stehen einem differenzierten Ansatz des Vermögensgegenstandes „Straße“ in der gemeindlichen Bilanz auch die einzuhaltenden allgemeinen Voraussetzungen für die Aktivierung von Vermögensgegenständen entgegen (vgl. Erläuterungen zu § 33 GemHVO NRW). Die Straße ist ein für die gemeindliche Nutzung hergestelltes einheitliches Wirtschaftsgut und darf deshalb für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht wieder in ihre Bestandteile zerlegt und daher nicht mit ihren einzelnen Komponenten bilanziert werden.

4.1.2.3.6 Zu Nummer 1.2.3.6 (Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens):

Diesem Bilanzposten sind die sonstigen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind. Dies könnten z.B. Rückhaltebecken für Regenwasser sein, aber auch Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Ebenso sind Versorgungseinrichtungen, Lärmschutzwände u.a., aber auch Abfallentsorgungsanlagen der Gemeinde, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Führt die Gemeinde die Abfallentsorgung noch selbst durch, bietet sich für den Ansatz unter diesem Bilanzposten ein entsprechender „davon-Vermerk“ wegen der öffentlichen Bedeutung an.

4.1.2.4 Weitere Sachanlagen

Auch unter den weiteren Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände anzusetzen, die sich im Eigentum der Gemeinde befinden und für den dauernden Geschäftsbetrieb bzw. für die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig sind, z.B. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler u.a.

4.1.2.4.1 Zu Nummer 1.2.4 (Bauten auf fremdem Grund und Boden):

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Bauten zuzuordnen, die sich nicht auf gemeindlichem, sondern auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Es ist vielmehr ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit. Der fremde Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Gemeinde, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden vorzuhalten. Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, z.B. Trafostationen, Druckreglerstationen. Diese gemeindlichen Einrichtungen stellen keine betrieblichen Einrichtungen dar, sondern selbstständige bauliche Einheiten, die sich nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden. Die Bauten auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.2 Zu Nummer 1.2.5 (Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler):

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind z.B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u.a. auch mit kulturhistorischer Bedeutung. Dagegen ist Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist und keinen eigenständigen Vermögensgegenstand darstellt, nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

zen. Dieser Bilanzposten beinhaltet zudem alle Arten von Denkmälern, auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. So sind z.B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze unter diesem Bilanzposten zu erfassen. Als Bodendenkmäler sind Ausgrabungen und ggf. sonstige archäologische Funde zu erfassen. Der Eintrag von Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat (vgl. Gesetz zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmalschutzgesetz - DSchG NRW) vom 11. März 1980 (GV. NW. 1980 S. 226; SGV. NRW. 224)). Die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.3 Zu Nummer 1.2.6 (Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge):

4.1.2.4.3.1 Maschinen und technische Anlagen

Alle Maschinen und technischen Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Bei der Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge keine gesonderten Posten gebildet werden. Technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, sind nicht unter diesem Bilanzposten zu erfassen (vgl. Abschnitt Nr. 4.1.2.4.4). Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z.B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z.B. Lastenaufzüge, Klimaanlagen, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc. Die Maschinen und technischen Anlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.3.1 Fahrzeuge

Der Bilanzposten umfasst alle Fahrzeuge der Gemeinde, die von ihr als Transport- und Verkehrsmittel genutzt werden. Sie sind i.d.R. entsprechend ihrer Verwendung konstruiert. Die Fahrzeuge der Gemeinde dienen dabei nicht ausschließlich dem öffentlichen Verkehr. Unter diesem Bilanzposten sind die marktgängigen Fahrzeuge, z.B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u.a. anzusetzen. Auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z.B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbugger oder Kehrmaschinen sowie Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, sind hier zu erfassen. Die Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.4 Zu Nummer 1.2.7 (Betriebs- und Geschäftsausstattung):

Zum Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, gehören alle Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Zu diesem allgemeinen Geschäftsbetrieb ist die übliche allgemeine Verwaltungstätigkeit zu zählen, so dass Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge hier zu erfassen sind. Dabei ist die Abgrenzung zu Maschinen und technischen Anlagen vor Ort im Einzelfall zu klären. Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind z.B. Stühle, Tische, Schränke, PC u.a. zu zählen. Aber auch der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial gleichfalls unter diesem Posten anzusetzen sind. Außerdem können derartige Gegenstände, wenn diese geringwertige Wirtschaftsgüter sind, auch in einem gesonderten Sammelposten als Sachanlagevermögen in der gemeindlichen

Bilanz angesetzt werden. Für die Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann auch ein Gruppenwert (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW) bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW) gebildet werden. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung ist indem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.5 Zu Nummer 1.2.8 (Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen):

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen der Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen, z.B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, oder auf einen unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ anzusetzenden Vermögensgegenstand. In diesen Fällen besteht ein schwebendes Geschäft, das dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens dient, dem noch kein fertig gestellter Vermögensgegenstand gegenüber steht.

Der Ansatz der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ist aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen bezogen auf den Abschlussstichtag zu ermitteln. Auf immaterielle Vermögensgegenstände geleistete Anzahlungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen. Die Aktivierung von geleisteten Anzahlungen geht zudem einem Ansatz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für Ausgaben der Gemeinde (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW) vor. Die geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.2.4.6 Zu Nummer 1.2.8 (Anlagen im Bau):

Die Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands. Es sind für diesen Bilanzposten, bezogen auf den Abschlussstichtag, die Aufwendungen für die bis zu diesem Stichtag noch nicht fertig gestellten Anlagen auf Grund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen zu aktivieren. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden. Die Anlagen im Bau sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Zu beachten ist, dass eine regelmäßige Wertminderung bei gemeindlichen Vermögensgegenständen erst durch deren Nutzung nach ihrer Inbetriebnahme entsteht. Während der Zeit der Herstellung der Vermögensgegenstände sind daher von der Gemeinde noch keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW). Kommt es aber bereits während der Zeit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu einer dauerhaften Wertminderung bei diesem Wirtschaftsgut, ist von der Gemeinde eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Abs. 5 GemHVO NRW).

4.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

4.1.3.1 Allgemeines

Unter den Finanzanlagen werden die Vermögenswerte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den verselbstständigen Organisationseinheiten der Gemeinde sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinden auf Grund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen privatrechtlicher und

öffentlich-rechtlicher Betriebe verselbstständigen und dafür Finanzinvestitionen leisten. Hier werden deshalb z.B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen erfasst, unabhängig davon auf welcher Rechtsgrundlage die Errichtung solcher kommunalen Betriebe erfolgt ist. Daher sind auch die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Bei der Bestimmung der Wertansätze der Finanzanlagen sind auch die Belange des gemeindlichen Gesamtabchlusses zu beachten.

4.1.3.2 Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem kommunalen Betrieb

Wenn an einem kommunalen Betrieb mehrere Gemeinden beteiligt sind, kann ein solcher Betrieb nicht anteilsbezogen aufgespalten werden, um diesen Betrieb jeweils in der Bilanz der betreffenden Gemeinde anzusetzen. Ein derartiger Betrieb ist insgesamt als Einheit zu behandeln, für den stichtagsbezogen ein Gesamtwert bestehen muss. Nur dann wird der dem Betrieb der Gemeinden obliegende zweckgerichtete Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Organisationseinheit in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Der Wert eines solchen gemeindlichen Betriebes muss insgesamt bilanziert und somit in der Summe die entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden abbilden. Dies erfordert u.a. eine Zusammenarbeit der Gemeinden als Beteiligte an einem kommunalen Betrieb, um für die Bilanzierung den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen und um unnötigen Aufwand zu vermeiden.

4.1.3.3 Nicht bilanzierungsfähige gemeindliche Organisationsformen und Mitgliedschaften

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die außerhalb der gemeindlichen Verwaltung stehen und daher in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen sind. Ebenso sind Regiebetriebe der Gemeinde nicht anzusetzen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen kann nur die Gemeinde und nicht der Regiebetrieb Rechtsbeziehungen mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Diese Verwaltungsbetriebe sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden, der die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie Zahlungen zu enthalten hat. Auch ein „Betrieb gewerblicher Art (BgA)“, der wegen einer steuerlich relevanten Tätigkeit der Gemeinde in Form entsteht, ist nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Nach § 4 i.V.m. § 1 Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes (KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen BgA dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur).

Nicht bilanzierungsfähig ist auch die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem rechtsfähigen Verein oder in einem gemeindlichen Verband. Diese Mitgliedschaften haben sachlich betrachtet für die Gemeinde keinen bilanzierungsfähigen wirtschaftlichen Gehalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. In derartigen Organisationen sind natürliche und /oder juristische Personen zusammen geschlossen, bei denen der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen bestimmt und durch jährliche Mitgliedsbeiträge getragen wird. Auch die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einer kommunalen Versorgungskasse ist ähnlich zu betrachten und stellt daher keinen Anlass für einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Gemeinden werden im Rahmen eines Umlageverfahrens zu den Zahlungsleistungen der Versorgungskasse herangezogen. Eine weitergehende bilanzierungsfähige Beteiligung besteht dabei nicht. Dies gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaft der Gemeinden in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen bzw. ihren Rechtsvorgängern (Fusion zum 01.01.2008).

4.1.3.4 Zu Nummer 1.3.1 (Anteile an verbundenen Unternehmen):

4.1.3.4.1 Verbundene Unternehmen

Unter diesem Posten sind Anteile an öffentlich-rechtlichen Organisationen oder privatrechtlichen Organisationen („Unternehmen“) anzusetzen, die von der Gemeinde in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung

zu diesen Organisationseinheiten herzustellen, und die unter der Kontrolle der Gemeinde stehen. Als verbundene Unternehmen sind somit jene Beteiligungen gesondert auszuweisen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind. Dies ist bei privatrechtlichen Unternehmen der Fall, wenn diese unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Dieser ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung von mehr als 50 % vorliegt oder andere Gründe, z.B. ein Vertrag, dafür sprechen (vgl. Ausführungen zu § 50 GemHVO NRW). Die Eigengesellschaften der Gemeinde, die dadurch gekennzeichnet sind, dass die Gemeinde alleinige Gesellschafterin des Unternehmens ist (Beteiligungsquote von 100 v.H.), sind regelmäßig als verbundene Unternehmen einzuordnen. Die Anteile an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

Beim Ansatz eines verbundenen Unternehmens oder einer Beteiligung der Gemeinde sind die vielfältigen Verbindungen zwischen der Gemeinde und dem einzelnen Unternehmen nicht unbeachtlich, denn der Vorgang führt zu Erkenntnissen über das Unternehmen, die auch für die Aufstellung des Gesamtabschlusses brauchbar sind. Es gilt daher, beim Ansatz von verbundenen Unternehmen und Beteiligungen und Sondervermögen die Erfordernisse des Gesamtabschlusses zu berücksichtigen.

4.1.3.4.2 Sparkassen

Eine Besonderheit bei den Wirtschaftsunternehmen der Gemeinde stellen die Sparkassen in der Trägerschaft der Gemeinden dar. Der Landesgesetzgeber hat durch § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW entschieden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht im Jahresabschluss der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008). Auch wenn die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 SpkG NRW) und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten sind, lässt es das o.a. gesetzliche Verbot nicht zu, eine Sparkasse in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

4.1.3.5 Zu Nummer 1.3.2 (Beteiligungen):

4.1.3.5.1 Allgemeines zu Beteiligungen

Als Beteiligungen sind alle Anteile der Gemeinde, d.h. die mitgliedschaftlichen Vermögens- und Verwaltungsrechte an Organisationseinheiten einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesen Organisationseinheiten herzustellen. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz setzt voraus, dass die Verbindung dem gemeindlichen Geschäftsbetrieb dient und einen Beitrag zur Aufgabenerfüllung der Gemeinde leistet oder leisten kann. Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen nach den §§ 107 und 108 GO NRW ist hier nicht relevant. Soweit dabei privatrechtliche Unternehmen einzubeziehen sind, ist der Unternehmensbegriff im handelsrechtlichen Sinne anzuwenden. Entsprechend dem Handelsrecht ist es dabei unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn sie an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Abs. 1 HGB). Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht:

- Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) und
- Anteile an sonstigen juristischen Personen.

Dabei gilt die Mitgliedschaft in einer eingetragenen Genossenschaft nicht als Beteiligung. Sind Geschäftsanteile an einer Genossenschaft vorhanden, sind diese unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen. Die Beteiligungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

4.1.3.5.2 Zweckverbände auf der Grundlage des GkG

Die Gemeinden und Gemeindeverbände können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, gemeinsam zu erfüllen (vgl. § 4 Abs. 1

GkG). Ein solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, der die beteiligten Gemeinden als Mitglieder angehören (vgl. § 5 Abs. 1 GkG). Der Zweckverband dient als öffentlich-rechtliche Organisationsform der Erfüllung von ausgewählten örtlichen Aufgaben der Gemeinden und von Aufgaben, die vom Bund, den Ländern der Bundesrepublik und andere Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts als Mitglieder dem Zweckverband übertragen wurden. Ebenso können auch natürliche Personen und juristische Personen des Privatrechts Mitglieder eines Zweckverbandes sein, wenn die Erfüllung der Verbandsaufgaben dadurch gefördert wird und Gründe des öffentlichen Wohles der Mitgliedschaft nicht entgegenstehen. Außerdem wird noch zwischen einem Freiverband (freiwilliger Beschluss der Beteiligten), einem Pflichtverband (bei Bedarf Gründung durch die Aufsichtsbehörde) und einem gesetzlichen Verband (auf eigener gesetzlicher Grundlage) unterschieden.

Der Zweckverband ist ein Gemeindeverband, dem bestimmte örtliche Aufgaben der Gemeinden zur summativen Aufgabenerfüllung übertragen werden. Mit der Gründung eines Zweckverbandes überträgt die Gemeinde eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen. Die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist daher grundsätzlich vergleichbar mit einer privatrechtlichen Aufgabenübertragung an einen von der Gemeinde errichteten Betrieb oder einen Betrieb, am dem die Gemeinde beteiligt ist.

Während es für die Bilanzierung einer privat-rechtlichen Beteiligung an einem Betrieb auf Kapitalanteile im gesellschaftsrechtlichen Sinne ankommt, muss für die Bilanzierung der Beteiligung der Gemeinde an einem Zweckverband eine öffentlich-rechtliche Beteiligung im gemeinderechtlichen Sinne (Verbandsmitgliedschaft) vorliegen. Eine solche Mitgliedschaft beinhaltet für die Gemeinde ein wirtschaftliches Anteilsrecht, denn i.d.R. sind ihr aus ihrer Mitgliedschaft sowohl Verwaltungsrechte, z.B. im Rahmen der Verbandsversammlung, aber auch Vermögensrechte zuzurechnen, auch wenn im Einzelfall die mögliche Auflösung eines Zweckverbandes ggf. einer gesonderten gesetzlichen Regelung bedarf. Auch wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Übergabe von örtlichen Aufgaben an einen Zweckverband oder an ein gemeindlichen Unternehmen ist es sachlich geboten, die Beteiligung an einem Zweckverband in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch zu behandeln. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass auch die Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

4.1.3.5.3 Sparkassenzweckverbände

Aus dem Ansatzverbot für Sparkassen im gemeindlichen Jahresabschluss (vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW - LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008) und damit auf einen Ausweis in der Bilanz der Gemeinde ist nicht der Schluss zu ziehen, dass auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden darf. Wie bei allen wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinden (Betriebe) ist für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Der Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband kann, bedingt durch das o.a. Ansatzverbot von Sparkassen, jedoch mit einem Erinnerungswert erfolgen. Würde generell auf einen Ansatz von Sparkassenzweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Bilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleistet.

4.1.3.5.4 Wertansätze nicht für Wasser- und Bodenverbände, Deichverbände

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz - WVG) i.V.m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z.B. §§ 53,54 und 87 ff. des Landeswassergesetzes) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, so dass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, also auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband

führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme durch den Verband der Gemeinde diese Aufgabe nicht mehr obliegt. Dies gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, z.B. Ruhrverband, Erftverband u.a., bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde.

Ist die Aufgabe der Gemeinde entzogen worden, können auch die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z.B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können. Ausschlaggebend dafür ist, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde zu sichern hat (vgl. § 75 Abs. 1 S.1 GO NRW). Auf die Frage, ob bei einem solchen Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen nach § 33 Abs. 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es dabei nicht an. Dies gilt auch die Mitgliedschaften von Gemeinden in Abfallverbänden auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie für eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen. In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben aber in eigener Zuständigkeit erledigt (Zweckverbände), ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen.

Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten Verbänden ist daher anders zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG von den Gemeinden errichtet werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in Verbänden offen zu legen, die nicht bilanziert werden.

4.1.3.5.2.5 Wertansätze nicht für Kreise, Landschaftsverbände und den Regionalverband Ruhr

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis stellt für die betreffende Gemeinde in betriebswirtschaftlicher und bilanztechnischer Hinsicht keinen ansetzbaren Vermögenswert dar.

Auch die Landschaftsverbände und der Regionalverband Ruhr sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde im Landschaftsverband bzw. im Regionalverband Ruhr stellt daher betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch keinen Vermögenswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist.

In diesem Zusammenhang kann auch aus der Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen eines der genannten Gemeindeverbände keine Grundlage für den Ansatz eines Vermögenswertes in der gemeindlichen Bilanz abgeleitet werden.

4.1.3.6 Zu Nummer 1.3.3 (Sondervermögen der Gemeinde):

4.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen

Unter diesem Bilanzposten sind als gemeindliche Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 GO NRW die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gesondert anzusetzen. Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden und wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig sind (vgl. Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW)). Für sie werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt. Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigen-

unfallversicherungen, sind dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese eine entsprechend abge-sonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt. Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sondervermögen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen

Als gemeindliche Sondervermögen sind unter diesem Bilanzposten nicht das Gemeindegliedervermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen gesondert anzusetzen. Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar. Auch müssen sie nicht über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Diese beiden genannten Formen von gemeindlichem Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde und sind daher wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde unter den jeweils zutreffenden Vermögensposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten. Der Nachweis ist von der Gemeinde intern nachzuhalten und zu belegen. Auch das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) zählt nicht zu dem Vermögen der Gemeinde, das in der gemeindlichen Bilanz gesondert zu aktivieren ist.

4.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen

Von der Gemeinde werden oftmals Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten (vgl. § 98 GO NRW), d.h. im eigenen Namen für fremde Rechnung geführt. Diese sind nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände zu betrachten ist. Dies gilt auch dann, wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand inne hat. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet und eine Herausgabeverpflichtung besteht. Eine zweifache Bilanzierung des Treuhandvermögens, also zusätzlich zum Treugeber auch bei der Gemeinde als Treuhänder, ist wegen der gesonderten Verwaltung des Treuhandvermögens außerhalb des gemeindlichen Haushalts nicht erforderlich. Auch besteht keine Vergleichbarkeit mit Kreditinstituten, die ein Treuhandvermögen in ihrer Bilanz anzusetzen haben. Diese müssen, weil eine Herausgabeverpflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit in ihrer Bilanz ansetzen (vgl. § 6 RechKredV). Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensteile überlassen, z.B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe bereit stellt. Auch in diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, so dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Dies gilt auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen der vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.

4.1.3.7 Zu Nummer 1.3.4 (Wertpapiere des Anlagevermögens):

Unter diesem Bilanzposten sind Wertpapiere anzusetzen, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen darstellen. Sie stellen eine Kapitalanlage aus den der Gemeinde gehörenden Finanzmitteln dar. Dazu sind Wertpapiere mit Mitglieds- und Bezugsrechten, z.B. Anteile an Investmentfonds, aber auch Wertpapiere mit Forderungsrechten, z.B. Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc., zu zählen. Die Arten von Wertpapie-

ren werden u.a. durch § 1 Abs. 11 Satz des Gesetzes über das Kreditwesen bestimmt. Sind die Wertpapiere dazu bestimmt, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des Anlagevermögens. Die Geldanlage der Gemeinde in Spezialfonds nach dem Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641) sowie die nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz - EFoG) vom 20. April 1999 S. 174 (SGV. NRW. 20323) angelegten Geldmittel sind Beispiele dafür. Bei einem geplanten Verbleib der Wertpapiere von weniger als einem Jahr bei der Gemeinde sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Die Wertpapiere des Anlagevermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

4.1.3.8 Zu Nummer 1.3.5 (Ausleihungen):

4.1.3.8.1 Allgemeines

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen als langfristige Forderungen der Gemeinde erfasst, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, z.B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe. Sie müssen eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Auch kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr sind nicht hier zu erfassen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Außerdem ist noch der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde selbst ihren Betrieben die benötigten Investitionszuschüsse gewährt, die diese für ihre Investitionen verwenden und deshalb entsprechende Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen. Derartige Zuwendungen führen dann auch in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes der für den betreffenden Betrieb angesetzten Finanzanlage. Entsprechend der beim gemeindlichen Betrieb vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung eines gebildeten Sonderpostens ist auch der Wertansatz der betreffenden gemeindlichen Finanzanlage durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d.h. dass Finanzanlagen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist (Barwert bzw. Kapitalwert). Ist die Ausleihung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden, so ist von einer Abzinsung abzusehen, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert, z.B. bei einem Belegungsrecht bzw. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau oder auch bei einer Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Die Zinskompensation ist daher im Anhang zu erläutern. Die Ausleihungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

4.1.3.8.2 Zu Nummer 1.3.5.1 bis 1.3.5.3 (Besondere Bilanzposten für Ausleihungen):

Die Ausleihungen der Gemeinde an ihre verbundenen Unternehmen (Nummer 1.3.5.1), Beteiligungen (Nummer 1.3.5.2) und Sondervermögen (Nummer 1.3.5.3) sind in der Bilanz gesondert auszuweisen. Damit werden die finanziellen Verflechtungen aus Kapitalgeschäften zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Organisationseinheiten transparent gemacht. Hier sind daher nur die Forderungen aus Geld- und Finanzgeschäften der Gemeinde mit ihren verselbstständigten Organisationseinheiten anzusetzen, die eine Laufzeit von über einem Jahr haben. Der gesonderte Ausweis soll zur Erleichterung der Aufstellung des Gesamtabschlusses beitragen.

4.1.3.8.3 Zu Nummer 1.3.5.4 (Sonstige Ausleihungen):

Die Ausleihungen der Gemeinde, die nicht unter den benannten Bilanzposten anzusetzen sind, müssen unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ angesetzt werden. Dies sind z.B. die Beteiligungen der Gemeinde, die

nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder Beteiligungen an einem Unternehmen von nicht mehr als 20 v.H. hält sowie Geschäftsanteile an einer eingetragenen Kreditgenossenschaft, die auf Dauer gehalten werden (vgl. § 108 Abs. 6 GO NRW), zu zählen. Auch rückzahlbare Zuwendungen, die von der Gemeinde einem Dritten gewährt werden, sind hier anzusetzen.

Unter diesem Bilanzposten sind aber auch Rückdeckungsansprüche der Gemeinde, die durch den Abschluss einer langfristigen Kapitalversicherung, z.B. einer „Beamtenpensionsversicherung“ bestehen, anzusetzen, weil dieser Bilanzposten wie ein Bilanzposten „Sonstige Finanzanlagen“ wirkt. Auch auf der Grundlage des § 14 a des Bundesbesoldungsgesetzes (BBesG) bereits langfristig angesammelte Finanzmittel sind hier zu aktivieren. Durch solche Maßnahmen der Gemeinden soll in künftigen Haushaltsjahren, in denen Versorgungsleistungen an eine höhere Zahl von Ruhestandsbeamten zu erbringen sind, der voraussichtlich erhöhte Liquiditätsbedarf befriedigt werden. Aus der Art der Versicherung ergibt sich, dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalls an die Gemeinde ausgeschüttet werden. Der Ansatz dieser Ansprüche als Geldanlagen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz berührt nicht den Ansatz der Pensionsrückstellungen der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz. Für die Aktivierung dieser gemeindlichen Ansprüche ist es zudem unerheblich, wenn die Versorgungsleistungen der Gemeinde über eine Versorgungskasse zahlbar gemacht bzw. abgewickelt werden. Zu dem Thema „Beamtenpensionsversicherung“ vgl. Erläuterung Nr. 1.5 zu § 36 Abs. 1 GemHVO NRW.

4.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):

Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung vorgesehen sind. Daher zählen insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel zu den in diesem Bilanzbereich anzusetzenden Vermögensgegenständen. Für die Bewertung solcher Vermögensgegenstände gilt das strenge Niederstwertprinzip. Aber auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen bzw. nicht mehr genutzt werden und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. In der Regel sind dies Vermögensgegenstände, die weniger als ein Jahr noch bei der Gemeinde verbleiben sollen. Außerdem sind auch gemeindliche Grundstücke, die zum Zwecke der Veräußerung von der Gemeinde gehalten werden, dem Umlaufvermögen zuzuordnen, auch wenn sie auf Grund ihrer Eigenart i.d.R. dem Anlagevermögen zuzuordnen

In der gemeindlichen Bilanz wird das Umlaufvermögen durch eine Vielzahl von Posten offengelegt. Zu diesen Bilanzposten sind die Posten

- Vorräte,
 - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
 - Geleistete Anzahlungen,
- Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - Gebühren,
 - Beiträge,
 - Steuern,
 - Forderungen aus Transferleistungen,
 - Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - Privatrechtliche Forderungen,
 - gegenüber dem privaten Bereich,
 - gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - gegen verbundene Unternehmen,
 - gegen Beteiligungen,
 - gegen Sondervermögen,
 - Sonstige Vermögensgegenstände,
- Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie
- Liquide Mittel

zu zählen (vgl. die Nummer 2 in § 41 Abs. 3 GemHVO NRW).

4.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Unter dem Bilanzposten „Vorräte“ sind die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen (Dienstleistungen in Arbeit), fertige Erzeugnisse und Waren getrennt von den darauf geleisteten Anzahlungen anzusetzen. Diese Vorräte werden i.d.R. zum kurzfristigen Verbrauch oder zur Weiterveräußerung durch die Gemeinde angeschafft oder hergestellt. Die unfertigen Leistungen müssen daher selbstständig bewertbar sein und i.d.R. auf einem Vertrag beruhen. Aber auch Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke, die unter dieser Zwecksetzung erworben werden, sind Vorräte zu behandeln und unter diesem Posten anzusetzen. Die Vorräte sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

4.2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

Die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe dienen unmittelbar der Produktion. Die Rohstoffe gehen als Grundstoffe und wichtige Bestandteile in die unfertigen und fertigen Erzeugnisse ein. Ebenso die Hilfsstoffe, die jedoch nur einen untergeordneten Bestandteil der Erzeugnisse darstellen. Durch die Betriebsstoffe wird u.a. die Produktion unterstützt. Wenn die Herstellung eines Produktes begonnen hat, werden die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe zu unfertigen Erzeugnissen und müssen dann entsprechend in der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen werden. Die fertigen Erzeugnisse stellen verkaufsfertige Vermögensgegenstände dar. Als unfertige Leistungen sind gemeindliche Dienstleistungen einzuordnen, die noch in Arbeit bzw. noch nicht abgeschlossen sind, aber bereits einen bilanzierungsfähigen Anspruch der Gemeinde darstellen. Verfügt die Gemeinde über Waren, sind dies von Dritten gekaufte Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung zur Weiterveräußerung beschafft wurden, z.B. Familienstammbücher.

Aus der Gesamtsicht der gemeindlichen Verwaltung über ihre Vermögensgegenstände sind die Vorräte eher unbedeutend. In einzelnen Aufgabenbereichen der Gemeinde, z.B. im Baubereich, im Entsorgungs- oder im Straßenreinigungsbereich, können diese Vermögensgegenstände jedoch von Bedeutung sein. Als Vorräte sind nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen. Sofern bereits Bestände aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht. Solange die Vorräte gelagert werden, stellen die Auszahlungen für ihre Beschaffung noch keinen Ressourcenverbrauch dar.

4.2.1.2 Bewertungsvereinfachungsverfahren für Vorräte

Abweichend von dem Grundsatz der Einzelbewertung ist für die Gemeinden die Anwendung des Festwertverfahrens (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW) und der Gruppenbewertung (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW) als Bewertungsvereinfachungsverfahren ausdrücklich für zulässig erklärt worden.

4.2.1.2.1 Festwertverfahren

Nach der o.a. Vorschrift können für Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens, für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie für Waren, die regelmäßig ersetzt werden und deren Gesamtwert von nachrangiger Bedeutung ist, Festwerte gebildet werden, sofern der Bestand in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegt. Für die Festbewertung gelten daher folgende Bedingungen:

- Es muss sich um Gegenstände des Sachanlagevermögens oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe handeln,
- nach einem Abgang müssen sie regelmäßig ersetzt werden,
- ihr Gesamtwert muss für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend),
- der Bestand darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen,
- eine Bestandsaufnahme ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

Diese Voraussetzungen sowie die daraus entstehenden nachfolgenden Buchungen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde sind bei der Entscheidung über die Anwendung des Festwertverfahrens zu berücksichtigen.

4.2.1.2.2 Gruppenbewertung

Nach der o.a. Vorschrift können gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens und andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände jeweils zu einer Gruppe zusammengefasst und mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Für die Gruppenbewertung gelten daher folgende Bedingungen:

- Es muss sich um gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens handeln oder um,
- andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände, wobei gleichwertig bedeutet:
 - Zugehörigkeit zu einer Warengattung,
 - gleiche Verwendbarkeit,
 - Funktionsgleichheit,
 - keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).

Diese Voraussetzungen müssen bei der Anwendung der Gruppenbewertung für gemeindliche Vermögensgegenstände erfüllt sind. Sie beeinflussen auch die Buchungen in der Finanzbuchhaltung der Gemeinde.

4.2.1.2.3 Sammelbewertung

Aber auch die Sammelbewertung ist ein zulässiges Verfahren, auch wenn es nicht ausdrücklich gesetzlich bestimmt worden ist. Es handelt sich dabei um ein Verfahren, durch das bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellt wird, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind. Die Bedingungen lauten:

- Das Verfahren muss den GoB entsprechen,
- es muss sich um gleichartige Gegenstände des Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

Erfolgt vor Ort eine Lagerbuchführung, sind dort die Lagerbestände und die Zu- und Abgänge art- und mengenmäßig (ggf. auch wertmäßig) erfasst, sodass die Lagerbuchführung eine Ausgangsgrundlage darstellen kann.

4.2.1.3 Geleistete Anzahlungen auf Vorräte

In der gemeindlichen Bilanz sind geleistete Anzahlungen der Gemeinde auf Vorräte gesondert anzusetzen. Unter diesem Posten sind die Vorleistungen der Gemeinde anzusetzen, die Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens der Gemeinde betreffen. Diese sind i.d.R. an Dritte auf Grund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge erfolgt, die die Lieferungen oder Leistungen des Dritten aber noch aussteht. Dieser Posten ist aufzulösen, wenn die Lieferungen oder Leistungen durch den Dritten erfolgt sind.

4.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

4.2.2.1 Forderungen

Unter „Forderungen“ sind in der gemeindlichen Bilanz die Ansprüche der Gemeinde gegenüber Dritten auszuweisen, die ihr aus ihrem öffentlich-rechtlichen und privatrechtlichen Handeln entstehen und nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie sind nicht nach ihrer Entstehung im zivilrechtlichen Sinne, sondern im bilanziellen Sinne anzusetzen. D.h. die Gemeinde muss ihre Leistungspflicht erfüllt haben, so dass ihr deshalb eine Gegenleistung zusteht bzw. für sie deshalb die Ansprüche sicher sind. Solche gemeindlichen Ansprüche stellen am Abschlussstichtag als Forderungen den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten dar, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Der Ansatz von Forderungen in der gemeindlichen Bilanz ist dabei von den rechtlichen und den tatsächlichen Verhältnissen am Abschlussstichtag abhängig und nach ihren verschiedenen Arten vorzunehmen. Ein Ansatz von Forderungen gegen sich selbst ist dabei unzulässig.

4.2.2.1.1 Arten der Forderungen

4.2.2.1.1.1 Allgemeines

In der gemeindlichen Bilanz sind alle Forderungen differenziert nach Arten anzusetzen. Die Forderungsgliederung in der Bilanz und im dem Anhang beizufügenden Forderungsspiegel soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden und das Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar zu machen. Auf der ersten Gliederungsstufe der gemeindlichen Bilanz ist entsprechend dem Handeln der Gemeinde in verschiedene Arten zu differenzieren, die ggf. weiter nach Schuldner untergliedert werden können. Dadurch entsteht eine besondere Struktur der gemeindlichen Bilanz in diesem Bilanzbereich, die im kaufmännischen Rechnungswesen unbekannt ist. Die öffentlich-rechtlichen Forderungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 16 zugeordnet, die privatrechtlichen Forderungen der Kontengruppe 17 (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.2.2.1.1.2 Öffentlich-rechtliche Forderungen (Steuern, Gebühren, Beiträge)

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen der Gemeinde entstehen vorrangig aus den verschiedenen Arten der zu beschaffenden Finanzmittel (vgl. § 77 GO NRW). Somit sind in der gemeindlichen Bilanz jeweils die Forderungen aus der Erhebung von Gebühren, Beiträgen und Steuern unter gesonderten Posten anzusetzen. Davon zu trennen sind die gemeindlichen Forderungen aus der Gewährung von Transferleistungen, die ebenfalls zu den öffentlich-rechtlichen Forderungen gehören, jedoch auch gesondert zu bilanzieren sind. Soweit ggf. sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde entstehen, sind auch diese in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen.

Aus der Erhebung von Gebühren können Forderungen entstehen, weil die Gebühren das Leistungsentgelt für ein Handeln der gemeindlichen Verwaltung darzustellen, z.B. die Verwaltungsgebühren aus der Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen in Form von Passgebühren, Genehmigungsgebühren usw. Auch aus der Erhebung von Benutzungsgebühren und ähnlichen Entgelten sowie zweckgebundenen Abgaben für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen sowie für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z.B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung, können öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde entstehen, wenn die Gebühren als Gegenleistung für eine individuell zurechenbare öffentliche Leistung geschuldet werden.

Ebenfalls können aus der Erhebung von Beiträgen zu Investitionsmaßnahmen öffentlich-rechtliche Forderungen der Gemeinde entstehen, die von ihr zu bilanzieren sind, z.B. bei Straßenbaumaßnahmen. Die Grundlage dafür bildet das Kommunalabgabengesetz oder das Baugesetzbuch für Erschließungsbeiträge.

Bei der Gemeinde können zudem Steuerforderungen aus ihrer Erhebung von Steuern entstehen. Auch die gemeindlichen Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung der Gemeinde darstellen. Sie werden von der Gemeinde als einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der steuerrechtliche Tatbestand vorliegt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. Zu den gemeindlichen Steuern zählen u.a. die Realsteuern nach § 3 Abs. 2 AO (Gewerbesteuer, Grundsteuer A und B).

4.2.2.1.1.3 Forderungen aus Transferleistungen

Gemeindliche öffentlich-rechtliche Forderungen können auch aus Transferleistungen, die von der Gemeinde an Dritte gewährt werden, entstehen, ohne dass die Gemeinde dadurch einen Anspruch auf eine konkrete Gegenleistung erwirbt. Die Transferleistungen beruhen i.d.R. auf einseitigen Geschäftsvorfällen und nicht auf einem Leistungsaustausch. Typisch dafür sind Leistungen der Sozialhilfe, der Jugendhilfe, Leistungen an Arbeitssuchende, Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte, Leistungen an Asylbewerber sowie sonstige soziale Leistungen. Aber auch Hilfen der Gemeinde an Unternehmen (Subventionen) fallen hierunter. Daraus können Ansprüche der Gemeinde in Form von Forderungen entstehen, wenn die Voraussetzungen für den Erhalt

der gemeindlichen Unterstützung nicht vorgelegen oder nicht dauernd vorgelegen haben, so dass der Dritte zur Rückzahlung verpflichtet ist, weil er nicht in vollem Umfang anspruchsberechtigt war. Die Forderungen aus Transferleistungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 16 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMI. NRW. 6300). Gleichwohl ist es im Zusammenhang mit der gesonderten Passivierung von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 4.6 GemHVO NRW) geboten, auch die Forderungen aus der gemeindlichen Leistungsgewährung (Transferleistungen) ebenfalls gesondert auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Sind Ansprüche der Gemeinde auf Rückzahlung von Transferleistungen möglicherweise privatrechtlicher Natur, sind diese gleichwohl unter den Forderungen aus Transferleistungen anzusetzen. Damit soll der Bedeutung der gemeindlichen Transferleistungen im Rahmen der Aufgabenerfüllung der Gemeinde Rechnung getragen werden. Dies gilt auch, wenn private Dritte der Gemeinde eine Leistung ohne Vorgabe einer Zwecksetzung zugesagt haben, aber die vorgesehene Zahlung des Dritten noch aussteht.

4.2.2.1.4 Privatrechtliche Forderungen

Die privatrechtlichen Forderungen, z.B. aus einem Vertrag, sind adressatenbezogen anzusetzen. Die Gemeinde beschafft ihre Finanzmittel nach § 77 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW auch aus Entgelten für von ihr erbrachte Leistungen. Wenn der Leistungserbringung ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. bei Verkauf, Mieten und Pachten, Eintrittsgeldern, sind die erzielten Entgelte hier als Erträge zu erfassen. Aber auch Erträge aus Erbbauverhältnissen gehören dazu. Um dieses gemeindliche Geschehen transparent und nachvollziehbar zu machen sind die privatrechtlichen Forderungen in die Forderungen gegenüber dem privaten Bereich, dem öffentlichen Bereich, gegen verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen zu untergliedern. Zu trennen von diesem Forderungsausweis sind allerdings die Liquiditätsbestände auf den gemeindlichen Bankkonten, die unter dem Bilanzposten „Liquide Mittel“ zu erfassen sind.

4.2.2.1.2 Bewertung der Forderungen

Jede Forderung der Gemeinde kann wie ein kreditähnliches Geschäft betrachtet werden. Daher bestehen auch bei den Forderungen einige Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Risiken, die sich jedoch aus dem der Forderung zu Grunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, können nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden. Zum Abschlussstichtag muss daher jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung (Grundsatz der Einzelbewertung) unter Einbeziehung der haushaltsrechtlichen Vorschriften über die Stundung, die Niederschlagung und den Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (vgl. § 26 GemHVO NRW) unterzogen werden. Sie muss ggf. wegen einer fehlenden Durchsetzungsfähigkeit in der geschätzten Höhe des Ausfalls abgeschrieben werden. Außerdem ist zu beachten, dass Sicherheiten, die für Forderungen der Gemeinde bestehen, bei der Schätzung des Ausfallrisikos einer Forderung berücksichtigt werden. Weil eine Abschreibung einer Forderung auf den niedrigeren beizulegenden Wert auch ein Verzicht auf Ansprüche der Gemeinde bedeutet, muss die Durchführung der Wertberichtigung im Zusammenhang mit den haushaltsrechtlichen Vorschriften und somit unter Beachtung des § 26 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW erfolgen. Unter Beachtung dieser Gesichtspunkte ist eine Einzelwertberichtigung, aber auch eine Pauschalwertberichtigung in Form eines Vom-Hundert-Satzes zulässig. Davon zu unterscheiden ist die Stundungsvereinbarung, die lediglich zu einem zeitlichen Verzicht des fälligen Anspruchs führt (vgl. § 26 Abs. 1 GemHVO NRW).

4.2.2.1.3 Zweifelhafte Forderungen

Die Bewertung der gemeindlichen Forderungen unter Beachtung der Vorschrift des § 26 GemHVO NRW kann das Ergebnis haben, dass einzelne oder mehrere Forderungen uneinbringlich sein werden, insbesondere, werden der gesamte Forderungsbetrag oder Teilbeträge überfällig sind. Die Überfälligkeit kann daher ein Indiz für eine zweifelhafte Werthaltigkeit der gemeindlichen Ansprüche darstellen. Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass auch andere Ansprüche gegenüber dem Betroffenen dem gleichen Risiko unterliegen. Es können auch gemeindliche Ansprüche deswegen streitig sein, weil ein bestimmtes gemeindliches Handeln oder sonstige

Zahlungsansprüche der Gemeinde von einem Betroffenen in Frage gestellt werden. Daher bedeutet die Überfälligkeit auch nicht, dass ein Betroffener niemals die Ansprüche der Gemeinde erfüllen wird.

Zweifelhafte Forderungen sind daher unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert unter Berücksichtigung einer Niederschlagung von Ansprüchen der Gemeinde nach der genannten Vorschrift in der Bilanz auch nur dann anzusetzen, wenn noch ein Erfolg für die Erfüllung der gemeindlichen Ansprüche absehbar ist. Wenn sicher fest steht, dass Forderungen uneinbringlich sind, können derartige Forderungen nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. In diesen Fällen ist die Niederschlagung einer solchen Forderung nach § 26 Abs. 2 GemHVO NRW, die eine Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs ohne Verzicht auf den Anspruch selbst darstellt, zu prüfen und ggf. vorzunehmen. Befristet oder unbefristet niedergeschlagene sowie nach § 26 Abs. 3 GemHVO NRW erlassene Forderungen sind in der gemeindlichen Bilanz nicht mehr anzusetzen. Dazu können Pauschalwert- bzw. Einzelwertberichtigungen vorgenommen werden.

4.2.2.1.4 Restlaufzeiten der Forderungen im Forderungsspiegel

Von der Gemeinde ist ergänzend zum Anhang (vgl. § 44 GemHVO NRW) ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW aufzustellen. Dieser soll in Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. In diesem Forderungsspiegel sind zu den einzelnen Forderungen die zum Abschlussstichtag bestehenden Restlaufzeiten anzugeben. Zu beachten ist dabei, dass eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren auch eine Ausleihung darstellen kann. Liegen im Einzelfall bei einer Forderung alle Voraussetzungen für eine Ausleihung vor, dann sind solche Forderungen unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen. Weil für eine solche Umschichtung nicht allein die Langfristigkeit entscheidend ist, können langfristige Forderungen gleichwohl in der Bilanz unter den Forderungen anzusetzen sein, z.B. wenn eine solche Langfristigkeit wegen überlanger Stundungsfristen entstanden ist. Sie sollen in einem solchen Fall weiterhin als „normale“ Forderungen behandelt werden.

4.2.2.1.5 Ausbuchung von Forderungen

Eine in der gemeindlichen Bilanz angesetzte Forderung ist dann auszubuchen, wenn sie rechtlich und wirtschaftlich nicht mehr besteht, z.B. durch Erfüllung bei einem entsprechenden Zahlungseingang bei der Gemeinde, oder durch Aufrechnung oder Erlass erloschen ist (vgl. auch § 26 GemHVO NRW). Eine Forderung ist auch auszubuchen, wenn ein faktischer Verzicht durch eine Niederschlagung (vgl. § 26 Abs. 2 GemHVO NRW) erfolgt ist, so dass für die Gemeinde die Forderung keinen Wert mehr aus einen Vermögenszugang beinhaltet. Aber auch die Bewertung, dass eine Forderung uneinbringlich ist, führt i.d.R. zur Ausbuchung einer solchen Forderung.

4.2.2.2 Sonstige Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

4.2.2.2.1 Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“

Unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ sind Ansprüche gegen Dritte zu bilanzieren, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z.B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse, Schadenersatzansprüche, und die als Vermögenswerte dem gemeindlichen Umlaufvermögen zuzurechnen sind. Ebenfalls sind hier zur Veräußerung vorgesehene Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr genutzt werden, anzusetzen. Auch die sog. antizipativen Aktivposten sind hier anzusetzen. Die sonstigen Vermögensgegenstände sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe ebenfalls 17 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.2.2.2 Antizipative Aktivposten

Die so genannten antizipativen Posten bezeichnen Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, die Erträge bzw. Aufwendungen des abgelaufenen Haushaltsjahres (Rechnungsperiode) betreffen. Grundsätzlich stellen die aktiven antizipativen Posten Vermögensgegenstände dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Ertrag aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Einnahme gelangt. Somit besteht am Abschlussstichtag eine (sonstige) Forderung als sonstiger Vermögensgegenstand. Im Gegensatz zu den aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 GemHVO NRW), sind die antizipativen aktiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen.

4.2.2.3 Immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens

Im Umlaufvermögen sind auch immaterielle Vermögensgegenstände unabhängig davon zu aktivieren, ob sie entgeltlich oder unentgeltlich erworben worden sind. Werden diese Vermögensgegenstände selbst hergestellt, z.B. Software, sind dafür die Herstellungskosten zu aktivieren, denn das Bilanzierungsverbot in § 43 Abs. 1 GemHVO NRW umfasst nur die immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.

4.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Weil unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen sind, die Gemeinde aber auch Wertpapiere besitzt, die nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Gemeinde dienen sollen, sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen und in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr. Die Wertpapiere des Umlaufvermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Sie sind aber getrennt von den Wertpapieren des Anlagevermögens zu erfassen.

4.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):

4.2.4.1 Inhalt des Bilanzpostens

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen, über die die Gemeinde frei verfügen kann. Trotz der unterschiedlichsten Formen der liquiden Mittel bei der Gemeinde ist, ausgehend von einer bilanztechnischen Gleichwertigkeit der möglichen Arten von Geldmitteln vertretbar, dafür nur einen zusammengefassten Ansatz unter einem einzigen Bilanzposten zu bilden.

Der Kassenbestand umfasst dabei alle in den Kassen, z.B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen (u.a. Parkautomaten), vorhandenen Banknoten und Münzen in in- und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips mit dem am Abschlussstichtag geltenden Geldkurs in Euro umzurechnen.

Unter Guthaben sind Kontokorrent-, Festgeld-, und Sparguthaben bei den örtlichen Banken, bei Landesbanken, bei der Bundesbank und der Europäischen Zentralbank sowie auch bei Bausparkassen und ausländischen Banken zu verstehen, unabhängig davon, ob sie in in- und ausländischer Währung bestehen. Die Gemeinde muss aber über ihre Guthaben frei verfügen können, was z.B. bei Guthaben bei Bausparkassen nicht immer der Fall sein muss. Aber auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Gemeinde befinden, sind hierunter zu erfassen. Eingeräumte, aber von der Gemeinde noch nicht in Anspruch genommene Kredite bilden für die Gemeinde keine Guthaben bei Kreditinstituten, sondern stellen ein grundsätzlich nicht zu bilanzierendes schwebendes Geschäft dar. Auch fremde Finanzmittel sind hier zu erfassen, wenn für diese Mittel das wirtschaftliche Eigentum bei der Gemeinde liegt. Dagegen besteht für Finanzmittel im Rahmen eines Treuhandvermögens nach § 98 GO NRW keine Ansatzpflicht. Die liquiden Mittel sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen

NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

4.2.4.2 Liquiditätsplanung und Liquiditätsspiegel

Wenn die Gemeinde sich nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomes- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es alternativer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel. Ein solcher Liquiditätsspiegel trägt zur Übersicht bei der Liquiditätssteuerung bei. Er ist ein internes Instrument, das nicht zum gemeindlichen Jahresabschluss gehört, auch wenn dadurch die kurz- und mittelfristige Finanzlage der Gemeinde noch besser transparent und nachvollziehbar gemacht wird. Beim Liquiditätsspiegel stehen deshalb die Auswirkungen auf die Finanzmittel der Gemeinde aus dem Kassenwirksamkeitsprinzip sowie dem Fälligkeitsprinzip im Vordergrund der Betrachtung. Durch die Einstellung der Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen in ein Zeitraster wird ein Überblick erreicht, durch den das gemeindliche Finanzmanagement und die notwendige Liquiditätssicherung unterstützt werden. Wegen der stärkeren Berücksichtigung kurzfristiger Zahlungserfordernisse muss ein Liquiditätsspiegel in kurzen Zeitabständen, ggf. täglich, fortgeschrieben werden.

4.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz stellen die Rechnungsabgrenzungsposten bilanztechnische Posten und keine Vermögensgegenstände dar. Sie dienen der periodischen Ergebnisermittlung, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist, z.B. in Form geleisteter Anzahlungen. Es sind Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Es ist zu prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Dies kann z.B. bei geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien usw. durch die Gemeinde gegeben sein (vgl. Erläuterungen zu § 42 Abs. 1 sowie § 43 Abs. 2 GemHVO NRW). In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum, ist in jedem Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten. Bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten ist außerdem der Grundsatz der Wesentlichkeit zu beachten. Die aktive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Zu beachten ist, dass bei der Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte, die von der Gemeinde als geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden wird, ohne dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes ist, hat sie neben dem Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in ihrer Bilanz (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW) für die erhaltene Zuwendung in entsprechender Art und Weise einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen.

4.4 Zu Nummer 4 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

Ist das Eigenkapital in Form der allgemeinen Rücklage und der Ausgleichsrücklage rechnerisch aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - als letzter Posten der Gliederung der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht, denn dadurch wird der Ausweis eines negativen Kapitalbetrages auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz vermieden (vgl. § 43 Abs. 7 GemHVO NRW). Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW). Der vom Innenministerium

durch Runderlass vom 24.02.2005 (SMBI. NRW. 6300) bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen weist für die Bilanzierung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages keine gesonderte Kontengruppe aus. Ist ein solcher Fehlbetrag in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen und dafür ein Bestandskonto erforderlich, ist die Kontengruppe 19 „Aktive Rechnungsabgrenzung“ auf die „Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung“ zu erweitern und die Kontenart 199 „Überschuldung“ mit den notwendigen Konten einzurichten.

5. Zu Absatz 4 (Gliederung der Passivseite der gemeindlichen Bilanz):

Die Passivseite der gemeindlichen Bilanz gibt Auskunft darüber, in welchem Verhältnis das gemeindliche Vermögen durch Eigenkapital und durch Fremdkapital (Rückstellungen und Verbindlichkeiten) finanziert ist. Die Gliederung der Passivseite muss daher auch den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung tragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):

5.1.1 Allgemeines

Nach den Gliederungsvorschriften ist das gesamte Eigenkapital der Gemeinde auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz auszuweisen. Es wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet und stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen der Gemeinde zur Verfügung, ggf. aber auch zur Deckung eines Fehlbetrages in der Ergebnisrechnung. Solange die positiven Bestandteile überwiegen, steht der Gemeinde noch Eigenkapital zur Verfügung. Als Vorbild für die Bilanzgliederung dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten das Eigenkapital in die Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ unterteilt und nach den Gliederungsvorschriften auf diese Posten beschränkt. Es können deshalb keine weiteren Posten dem bilanziellen Eigenkapital zugerechnet werden. Das Eigenkapital ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 20 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.1.2 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage):

Die allgemeine Rücklage in der Eröffnungsbilanz stellt die Differenz zwischen den Aktivposten der Bilanz und den übrigen Passivposten, jedoch ohne Sonderrücklagen und der Ausgleichsrücklage dar. Sie hängt somit in der Höhe von den in die Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und der Schulden ab. Die Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten. Die allgemeine Rücklage darf nur zur Verrechnung eines Jahresfehlbetrages aus der Ergebnisrechnung verwendet werden (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW).

5.1.3 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen):

Für die Gemeinden ist im Bilanzbereich des Eigenkapitals die Bildung von Sonderrücklage zugelassen worden. Zwei grundsätzliche Arten von Sonderrücklagen sind dazu bestimmt worden, die Deckungsrücklage und die Zuwendungsrücklage, die nachfolgend näher erläutert werden.

5.1.3.1 Deckungsrücklage

Die Vorschrift regelt ergänzend zur haushaltswirtschaftlichen Übertragung von Ermächtigungen nach § 22 GemHVO NRW die bilanztechnische Abwicklung der vorgenommenen Übertragungen durch Bildung einer

zweckgebundenen Deckungsrücklage und deren spätere Inanspruchnahme bzw. Auflösung (vgl. § 43 Abs. 3 GemHVO NRW). Werden am Ende eines Haushaltsjahres im Rahmen der Haushaltswirtschaft nicht beanspruchte Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 GemHVO NRW übertragen, hat die Gemeinde in deren Höhe in der Bilanz eine zweckgebundene Deckungsrücklage im Eigenkapital anzusetzen. Sie kann diese durch einen gesonderten Bilanzposten, aber auch als „davon-Vermerk“ der allgemeinen Rücklage ausweisen. Der „davon-Vermerk“ verdeutlicht in ausreichendem Maße, dass für das Jahr, das dem Haushaltsjahr folgt, für das der Jahresabschluss aufgestellt wird, über die beschlossenen Haushaltsermächtigungen hinaus noch Ermächtigungen des Vorjahres bestehen, bei deren Inanspruchnahme nicht im Haushaltsplan veranschlagte Aufwendungen entstehen können. Die möglichen außer- oder überplanmäßigen Aufwendungen im laufenden Haushaltsjahr, die auf Ermächtigungen des Vorjahres beruhen, bedürfen keiner vorherigen Entscheidung des Kämmers nach § 83 GO NRW, wenn dieser der Inanspruchnahme der Ermächtigungen zugelassen hat. Die Auflösung bzw. Anpassung der Deckungsrücklage ist entsprechend der Inanspruchnahme bzw. mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In diesem Zusammenhang ist bestimmt worden, dass nicht im Folgejahr in Anspruch genommene Ermächtigungen durch „Umschichtung“ in die allgemeine Rücklage aufzunehmen sind, so dass ein weiterer „Deckungsbedarf“ unter die Regelungen über die Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage fällt.

5.1.3.2 Zuwendungsrücklage

Die Gemeinde hat erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren, d.h. darunter fallen Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten hat (vgl. § 43 Abs. 4 GemHVO NRW). Das Land als Zuwendungsgeber hat bisher noch keine Zuwendungen auf eine reine Finanzierungshilfe beschränkt und daher auch noch kein Verbot einer ertragswirksamen Auflösung der gewährten Zuwendungen für Investitionen ausgesprochen. Die Vorschrift ist daher bis zum Eintritt eines solchen Falles unbeachtlich, so dass dafür die gemeindliche Bilanz keinen Posten aufweisen muss. Es ist sachlich geboten und vertretbar, den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern, insbesondere, wenn künftige Ersatzbeschaffung anstehen. Sind die Vermögensgegenstände dann betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

5.1.3.3 Weitere Sonderrücklagen

5.1.3.3.1 Allgemeines

Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur Sonderrücklagen für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daher ist bestimmt worden, dass die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke unzulässig ist. Die Bildung weiterer Sonderrücklagen muss grundsätzlich durch Verordnungen oder Gesetze zugelassen werden, so dass auch durch außerhalb dieser Verordnung liegende rechtliche Regelungen bestimmt werden kann, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können. In gemeindeübergreifenden Einzelfällen ist es für gewichtige und besondere Sachverhalte bei den Gemeinden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung vertretbar, weitere Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bildung dieser Sonderrücklagen geboten ist, um das in § 75 GO NRW bestimmte Haushaltsausgleichssystem nicht zu beeinträchtigen. Die Bildung von Sonderrücklagen ist allgemein bestimmten Fällen sachgerecht, wenn z.B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf deshalb für die Gemeinde auch haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein. Dies ist z.B. dann gegeben, wenn die Gemeinde eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat und diese in der eigenen Bilanz als Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

5.1.3.3.2 Sonderrücklage wegen der Aktivierung von kommunalen Stiftungen

Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen überführt hat. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar. Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dient, mit der Auswirkung eines höheren Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz. Diese Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht bedingt, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen muss. Auch wenn im Stiftungsgesetz für gemeindliche Stiftungen keine ausdrückliche Regelung für ihren Umgang im neuen Rechnungswesen der Gemeinden getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist. Im Eigenkapital ist daher eine Verwendungsbeschränkung vorzunehmen, mit der Folge, dass dort in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar, denn sie stärkt den Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche kommunalen Stiftungen sind auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde nach § 116 GO NRW einzubeziehen. Auch die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze erfordern die vorgenommene Auslegung des Stiftungsrechts und den daran anknüpfenden Ansatz in der gemeindlichen Bilanz.

5.1.4 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage):

Die Ausgleichsrücklage ist ein bei der Eröffnungsbilanzierung von der Allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat. Sie darf nur zum Ausgleich von Fehlbeträgen in der Ergebnisrechnung eingesetzt werden. Auch darf sie maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals, höchstens jedoch ein Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen. Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangegangenen Jahresrechnungen (vgl. Erläuterungen zu § 75 Abs. 2 und 3 GO NRW).

5.1.5 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag):

Der Bilanzposten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ übernimmt im Rahmen des Jahresabschlusses das Jahresergebnis der Ergebnisrechnung. Weil der Rat nach § 96 GO NRW über die Verwendung des „Jahresüberschusses/Jahresfehlbetrages“ zu beschließen hat, muss ihm die Bilanz ohne eine vorherige vollständige oder teilweise Verwendung des Jahresergebnisses vorgelegt werden. Nach der Feststellung des Jahresabschlusses durch den Rat können dann die erforderlichen Umbuchungen, z.B. in die Ausgleichsrücklage oder in die allgemeine Rücklage, vorgenommen werden. Im Rahmen der Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses bleibt es dem Bürgermeister unbenommen, dem Rat einen Vorschlag zur Ergebnisverwendung zu unterbreiten. Ist örtlich ausreichend sicher, dass der Rat entsprechend dem Vorschlag entscheiden wird, kann in der Bilanz der Gemeinde bereits der Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ durch den Bilanzposten „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ ergänzt oder ersetzt werden. Dies bedarf aber einer gesonderten Erläuterung im Anhang in Bezug auf die Entscheidungshoheit des Rates.

5.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

5.2.1 Allgemeines

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert angesetzt werden, damit im gemeindlichen Jahresabschluss die Bilanz ein den tatsächlichen

Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht werden, sondern sind zu passivieren. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz als Sonderposten anzusetzen, weil diese Finanzmittel betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Anderen als Eigenkapital anzusehen sind. Vor diesem Hintergrund hat die Gemeinde für erhaltene investive Zuwendungen, für Beiträge, für den Gebührenaussgleich sowie für sonstige Leistungen die entsprechenden Sonderposten zu bilden. Dadurch werden die vielfältigen Beteiligungen Dritter an der Finanzierung der Gemeinde sichtbar. Zu beachten ist, dass der Ansatz eines Sonderpostens betragsmäßig nicht den Wertansatz des ihnen zugeordneten Vermögensgegenstandes übersteigen darf, auch dann nicht, wenn sich der Wert dieses Vermögensgegenstandes vermindert. Der Sonderposten ist dann entsprechend anzupassen bzw. ertragswirksam aufzulösen. Er wird i.d.R. entsprechend den Abschreibungen des ihm zugeordneten abnutzbaren Vermögensgegenstandes aufgelöst und vermindert dadurch die durch die Abschreibungen entstehende haushaltswirtschaftliche Belastung der Gemeinde.

Vielfach erhalten die Gemeinden von Dritten nicht nur Geldleistungen, sondern auch Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechende Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Abs. 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksame Tätigkeit) werden dort als Sammelbegriffe benutzt. Die Sonderposten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMI. NRW. 6300).

5.2.2 Sonderpostenspiegel

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht. Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. Erläuterungen im Abschnitt 5.9 zu § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann zu ihren Sonderposten auch weitere Zusatzinformationen geben.

5.2.3 Zu Nummer 2.1 (Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen):

5.2.3.1 Allgemeines

Die erhaltenen investiven Zuwendungen stellen für die Gemeinde zusätzliche Finanzierungsmittel dar, die jedoch nicht unmittelbar als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) zu bilanzieren sind. Sie bilden vielmehr Ergebnisbeiträge, die jährlich die Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mindern. Eine sofortige vollständige ergebniswirksame Vereinnahmung kommt daher nicht in Betracht. Die Gemeinde hat deshalb die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die ihr im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen gewährt werden und von ihr nicht frei verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln.

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Wenn rückzahlbare Zuwendungen als Darlehen gewährt werden, die für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten, stellen diese Zuwendungen für die Gemeinde jedoch Verbind-

lichkeiten dar und sind in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzusetzen. Auch für erhaltene Zuwendungen für den Erwerb von nicht abnutzbaren Anlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, sind in der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten zu bilden. Derartige Sonderposten bleiben in der gemeindlichen Bilanz so lange unverändert, wie die Gemeinde über den betreffenden Vermögensgegenstand verfügt.

5.2.3.2 Pauschal erhaltene investive Zuwendungen

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen investiven Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung gewährt werden. Bei einer globalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen. Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung kommunaler Aufgabenbereiche findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zu diesen Förderungsformen sind die im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) enthaltene allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale/Bildungspauschale und die Sportpauschale zu zählen. Auch mit der vom Land gewährten Brandschutzpauschale ist eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes vorgesehen.

Beim Erhalt der Investitionspauschalen des Landes ist von der Gemeinde zu beachten, dass die Investitionspauschalen dazu dienen, die Investitionstätigkeit der Gemeinde für die Erfüllung ihrer Aufgaben sowie die Finanzierung der dazu notwendigen Vermögensgegenstände zu unterstützen. Neben dieser allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt das Land als Zuwendungsgeber noch vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss. Auch ist zu beachten, dass bei den Investitionspauschalen bereits der Begriff „Investition“ zu haushaltsmäßig abgegrenzten Verwendungsmöglichkeiten der erhaltenen Finanzmittel führt. Die Gemeinden dürfen deshalb die erhaltenen Zuwendungsmittel nur für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen und nicht für den Erhaltungsaufwand einsetzen. Werden die erhaltenen investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde verwendet, sind entsprechende Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden.

Eine Besonderheit besteht bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde. In diesem Falle können die erhaltenen Investitionspauschalen auch auf mehrere Jahre summiert und unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben dem angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Dabei wird davon ausgegangen, dass in dieser Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist. Erst nach der Zurechnung der Zuwendung zur Finanzierung eines bestimmten Vermögensgegenstandes ist der notwendige Sonderposten zu bilden. Zuvor ist die Ansammlung der investiven Zuwendungen in der gemeindlichen Bilanz unter „Erhaltene Anzahlungen“ zu bilanzieren.

Bei allen genannten Investitionspauschalen ist bisher vom Land als Zuwendungsgeber nicht die ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen worden. Das heißt, die gewährten Zuwendungen sind in der gemeindlichen Bilanz nicht in einer Sonderrücklage die notwendigen Sonderposten von der Gemeinde zu bilden.

5.2.3.3 Kein Sonderposten bei Rechnungsabgrenzungsposten wegen der Weitergabe einer Zuwendung

Erhält die Gemeinde investive Zuwendungen und leitet sie diese zulässigerweise an Dritte weiter zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Abs. 2 GemHVO NRW), darf sie für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten bilden, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes ist. Ist kein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Weil in diesem Fall von der Gemeinde kein Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten eine Periodenabgrenzung vorgenommen wird, darf die Gemeinde für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen.

5.2.4 Zu Nummer 2.2 (Sonderposten für Beiträge):

Erhaltene Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 des Kommunalabgabengesetzes, die von der Gemeinde zur Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen erhoben worden, oder Erschließungsbeiträge nach § 127 des Baugesetzbuches sind als Sonderposten anzusetzen, weil sie Finanzierungszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sind, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau der Straße (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). In Einzelfällen kann im Zusammenhang mit der Aufstellung der Bilanz auftreten, dass beitragsfähige Investitionsmaßnahmen, z.B. für Straßenbaumaßnahmen, zwar fertig gestellt sind, jedoch noch keine endgültige Abrechnung darüber vorliegt, aber bereits die Betroffenen durch Vorbescheide zur Zahlung von Abschlägen auf ihre noch festzusetzenden Beiträge herangezogen wurden. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Gemeinde die erhaltenen Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat. Es ist deshalb vertretbar, bereits vor der endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme einen Sonderposten entsprechend der erhaltenen Beiträge zu passivieren, wenn nachfolgende Voraussetzungen eingehalten werden.

Die Bildung von Sonderposten für Beiträge erfordert, dass zum Bilanzstichtag die Investitionsmaßnahme beendet sein muss und der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand auf der Aktivseite angesetzt werden wird, d.h. die Inbetriebnahme dieses Vermögensgegenstandes ist bereits erfolgt. Außerdem müssen die Beitragszahler ihrer Verpflichtung aus dem Heranziehungsbescheid bereits nachgekommen sein, d.h. die Gemeinde kann über entsprechende Finanzmittel tatsächlich verfügen. Als weitere Voraussetzung ist zu beachten, dass die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der erfolgten Investitionsmaßnahmen selbst binden muss. Sie muss deshalb einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird (vgl. dazu die Selbstbindung und zeitliche Bestimmtheit beim Ansatz von unterlassenen Instandhaltungen auf der Aktivseite der Bilanz). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann dann der Vorbescheid zur Beitragsheranziehung zur Grundlage des Wertansatzes der Sonderposten für Beiträge gemacht werden.

5.2.5 Zu Nummer 2.3 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich)

5.2.5.1 Haushaltmäßige Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation

Die Gemeinde ist nach § 6 Abs. 3 KAG verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder auszugleichen. Dies bedeutet, die Kostenüberdeckung in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen, denn die Gemeinde darf über die von den Gebührenzahlern zuviel erhaltenen Beträge nicht frei verfügen, sondern muss diese wieder den Gebührenzahlern zu Gute kommen lassen. Im produktorientierten Teilplan des betreffenden gemeindlichen Aufgabenbereiches muss deshalb bei einem positiven Ergebnis (Saldo größer als Null) in der Teilergebnisrechnung gesichert werden, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem Aufgabenbereich zur Verfügung steht. Dies soll durch die Bildung eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ für den erzielten „Überschuss“ auf der Passivseite der Bilanz gewährleistet werden. Zu beachten ist dabei, dass das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung nicht zwingend mit der Gebührenkalkulation bzw. dem „Gebührenhaushalt“ übereinstimmen muss, denn es bestehen Unterschiede zwischen beiden Teilen, z.B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, werden diese Unterschiede auch im Jahresabschluss transparent gemacht. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltmäßige Bildung des o.a. Sonderpostens und den Betrag der Zuführung.

5.2.5.2 Haushaltmäßige Unterdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation

Die Gemeinde soll nach § 6 Abs. 3 KAG eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder ausgleichen. Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. Besteht eine haushaltmäßige Unterdeckung in der betref-

fenden Teilergebnisrechnung dürfte i.d.R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation bestehen. Der Bilanzierung einer haushaltsmäßigen Unterdeckung steht das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen. Eine entstandene haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist im Anhang anzugeben. Dabei ist auch der Umfang einer entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation anzugeben. Besteht eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation kann dazu freiwillig eine Angabe im Anhang gemacht werden, wenn sie von Bedeutung ist und eine wichtige Angabe im Sinne des § 44 Abs. 2 GemHVO NRW darstellt.

5.2.6 Zu Nummer 2.4 (Sonstige Sonderposten):

Unter diesem Bilanzposten werden alle sonstigen der Gemeinde von Dritten gewährte Leistungen erfasst, bei denen die Voraussetzungen für die Bildung eines Sonderpostens vorliegen. Dazu sind z.B. Schenkungen in Form von Geld- oder Sachleistungen und rechtlich unselbstständige Stiftungen zu zählen, weil die Gemeinde rechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der übergebenen Vermögenswerte wird. Auch können im Einzelfall Arbeits- und Dienstleistungen von Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde zum Ansatz eines Sonderpostens in der gemeindlichen Bilanz führen, wenn diese für aktivierungsfähige Vermögensgegenstände erbracht wurden.

5.2.5.1 Sonderposten und unentgeltlicher Erwerb (Schenkungen)

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen in Form von Geldleistungen. Solche Schenkungen stellen einen Vermögensübergang auf die Gemeinde dar (vgl. § 516 BGB) und wenn sie unentgeltlich erfolgen, sind diese Leistungen Dritter als Zuwendungen an die Gemeinde zu bewerten. Deshalb sollen Schenkungen von der Gemeinde bilanziell wie erhaltene Zuwendungen behandelt werden. Zu beachten ist dabei, dass eine Schenkung auch unter Auflagen erfolgen kann, die von der Gemeinde zu erfüllen sind. Zu solchen Schenkungen sind die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer Zweckbestimmung, geleistet werden. Beinhaltet die Schenkung als Auflage, diese an Dritte weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und ggf. eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

Außerdem erhält die Gemeinde oftmals eine Schenkung in Form von Sachleistungen, bei der dann die für die Aufgabenerfüllung erhaltenen Vermögensgegenstände zu aktivieren sind. Es in diesen Fällen nicht zulässig, einen erhaltenen Vermögensgegenstand nur mit dem Erinnerungswert zu bilanzieren. Auch wenn von der Gemeinde keine Anschaffungskosten zu zahlen (entstanden) sind, muss die Gemeinde die erhaltenen Vermögenswerte sowie ggf. die damit verbundenen Verpflichtungen in ihrem vollen Umfang bilanzieren. Sie muss für solche Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, auch wenn ihr durch die Hingabe von einem Dritten die eigene Finanzierung dieses Vermögens erspart blieb. Die Sachschenkungen sollen auch dadurch nachvollziehbar bleiben, dass in diesen Fällen ein entsprechender Sonderposten zu passivieren ist. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt dabei den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Dies gilt entsprechend auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

5.2.5.2 Sonderposten und rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden durch den Stifter der Gemeinde bestimmte Vermögensgegenstände mit einer festgelegten Zweckbindung (Stifterwillen) zu Eigentum übertragen (vgl. §§ 97 und 100 GO NRW). Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen) und muss dieses im Rahmen ihrer Haushaltswirtschaft im gemeindlichen Haushalt nachweisen (vgl. § 4 GemHVO NRW: Produktbereich „Stiftungen“). Weil die Gemeinde die als rechtlich unselbstständige örtliche Stiftung erhaltenen Vermögensgegenstände nicht selbst finanziert hat, sind auf der Passivseite der ge-

meindlichen Bilanz bezogen auf die einzelnen erhaltenen Vermögensgegenständen die notwendigen Sonderposten anzusetzen. Die für die einzelnen Vermögensgegenstände ermittelten Anschaffungskosten, die im Zeitpunkt des Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen, stellen als Zeitwert jeweils die aktivierungsfähigen Anschaffungswerte dar. Diese Zeitwerte sind auch als Wertansätze für die einzelnen Sonderposten zu übernehmen.

Bei der Bilanzierung ist noch zu beachten, dass die notwendigen Sonderposten nicht zusammen gefasst als Sammelposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz passiviert werden dürfen. Die örtlich von der Gemeinde zu bildenden Sonderposten sind vielmehr bezogen auf die einzelnen erhaltenen und auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände anzusetzen. Ebenso dürfen auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen der Gemeinde nicht gesondert als Gesamtheit angesetzt werden.

5.2.5.3 Sonderposten und Spenden in Form von Arbeits- und Dienstleistungen

Unter den „Sonstigen Sonderposten“ sind auch unentgeltliche Arbeits- oder Dienstleistungen der Bürgerinnen und Bürger der Gemeinde anzusetzen, wenn diese ihre Leistungen für die Herstellung eines gemeindlichen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen. Für die Bilanzierung dieser Spenden ist zu unterscheiden, ob grundsätzlich ein Vergütungsanspruch durch die Erbringung solcher Leistungen entsteht. Wenn nach Art der Leistungen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr eine Vergütungspflicht der Gemeinde entsteht, der Anspruchsberechtigte auf die mögliche Vergütung aber ganz oder teilweise verzichtet (sog. Verzichtsspende), entsteht ein Beitrag Dritter für die gemeindliche Investition, für den ein Sonderposten angesetzt werden darf. Der Gegenwert dieser Leistungen stellt einerseits aktivierungsfähige (fiktive) Herstellungskosten dar und andererseits ist entsprechend des aktivierten Wertes ein Sonderposten zu passivieren. Wenn die Arbeits- oder Dienstleistungen aber von vornherein unentgeltlich erbracht werden, z.B. durch eine ehrenamtliche Tätigkeit, entsteht keine Vergütungspflicht für die Gemeinde, so dass solche Leistungen von Dritten nicht zu fiktiven Herstellungskosten führen und daher auch im Umfang der Leistungen kein Sonderposten angesetzt werden darf.

5.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

5.3.1 Allgemeines

Mit Rückstellungen werden Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form als Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z.B. in Form von Zahlungen u.a.

Um eine gemeindliche Rückstellung bilden zu können, reicht die Einschätzung über eine mögliche Inanspruchnahme oder eines Verlustes nicht aus. Grundsätzlich muss ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust gerechnet werden. Liegen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen vor, so sind diese vorzunehmen. Dazu gilt wie auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, so dass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW. Die Pensionsrückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 25 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300).

5.3.2 Rückstellungsspiegel

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegels einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht. Auch können die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt werden. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

5.3.3 Zu Nummer 3.1 (Pensionsrückstellungen):

5.3.3.1 Ansatz von Pensionsrückstellungen

Unmittelbare Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstehen aus der Versorgungsverpflichtung der Gemeinde gegenüber ihren Beamtinnen und Beamten, aus der sich die Gemeinde nicht entlassen kann. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu den Zusagen der Gemeinde hat ihre bestehende zukünftige Verpflichtung für Versorgungsleistungen aus bestehenden Pensionen oder Pensionsanwartschaften auf einer versicherungsmathematischen Grundlage zu ermitteln. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist dabei erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach mathematischen Regeln möglich wird. Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftiger Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen der gemeindlichen Bilanzierung. Nur sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger haushaltswirtschaftlicher Belastungen für die Gemeinde ab.

Die Pensionsrückstellungen sind von der Gemeinde rätierlich anzusammeln, damit bei Rentenbeginn der Barwert der Versorgungsleistungen (Pensionszahlungen) in die Rückstellung eingestellt worden ist. Mit der Rückstellungsbildung ist zum Zeitpunkt der Pensionszusage zu beginnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die rätierliche Ansammlung bis zum Eintritt in den Ruhestand (Pensions- Rentenbeginn). Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe dieser Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Das Anwartschaftsbarwertverfahren wurde dafür nicht vorgesehen, weil der Barwert einer Anwartschaft an den zukünftigen Pensionsleistungen sowie an der Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Versorgungsfalls ausgerichtet wird. Dabei entspricht der Barwert der Anwartschaft zum Zeitpunkt des Eintritts der Pensionierung der Gesamtsumme der auf den Abschlussstichtag abgezinsten zukünftigen Pensionszahlungen. Bei der Bemessung der Rückstellungen wird ein kommunal einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 1 GemHVO NRW).

Für die Gemeinde entsteht aus dieser Vorschrift keine Verpflichtung, den Ansatz von Pensionsrückstellungen in ihrer Bilanz nach Pensionsrückstellungen für aktive Beschäftigte (Pensionsrückstellungen) und Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger (Versorgungsrückstellungen) zu differenzieren. Zumal durch einen unterjährigen Wechsel eine aktiven Beschäftigten in den Ruhestand eine differenzierte Zuordnung des jahresbezogenen Personalaufwendungen erschwert wird. Nur eine Differenzierung zwischen den „echten“ Pensionsrückstellungen und den auf dieser Basis zulässig zu ermittelnden Beihilferückstellungen muss erkennbar sein.

5.3.3.2 Bewertung von Pensionsrückstellungen

Bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen sollen erhebliche Ergebnisunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeschlossen werden, die durch die bei der Berechnung festzulegenden Variablen entstehen können. Durch den Runderlass des Innenministeriums Runderlass des Innenministeriums „Durchführungshinweise zur

Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBI. NRW. 653) wurden deshalb Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bestimmt, die als wichtige Maßgaben bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zu beachten sind:

- Für den Beginn der Dienstzeit ist grundsätzlich der Beginn des Dienstverhältnisses, also der Zeitpunkt der erstmaligen Berufung in das Beamtenverhältnis anzusetzen. Allgemein kann aber auch für den mittleren und gehobenen Dienst das vollendete 19. Lebensjahr und für den höheren Dienst das vollendete 25. Lebensjahr angesetzt werden. Für Beamtinnen und Beamte auf Zeit kann ausnahmsweise auch das vollendete 25. Lebensjahr als Beginn der Dienstzeit angesetzt werden.
- Für das zeitliche Ende der anzusetzenden Dienstzeit ist bei Laufbahnbeamtinnen und –beamten die jeweilige gesetzliche Altersgrenze als Eintritt in den Ruhestand anzusetzen. Bei Beamtinnen und Beamten auf Zeit kann unabhängig vom Einzelfall das 65. Lebensjahr als Zeitpunkt für den Eintritt in den Ruhestand angesetzt werden.
- Auch sollen mögliche Ansprüche der Beamten aus der gesetzlichen Rentenversicherung nicht in die Bewertung einbezogen werden.
- Sofern an Versorgungslasten der Gemeinde auch andere Dienstherrn nach § 107b BeamtVG anteilig beteiligt sind sowie für die Verpflichtungen aus einer Teilzeitbeschäftigung und für die Bewertung von Beihilfeverpflichtungen sind weitere Maßgaben zu beachten.

Die dazu erfolgte Festlegung, der Ermittlung dieser Rückstellungen einen einheitlichen Rechnungszinsfuß zu Grunde zu legen und diesen mit einem Prozentsatz von 5 v.H. zu bestimmen, ist dabei als sachgerecht zu bewerten. Es sind jedenfalls keine Gegebenheiten erkennbar, dass hier ein Entscheidungsspielraum für die Gemeinden geschaffen werden muss oder sich der Rechnungszinsfuß am Einkommensteuerrecht orientieren soll. So war z.B. ein Rechnungszinsfuß in Höhe von 5 v.H. bei der Ermittlung der Rückstellungen für die betriebliche Altersversorgung im internationalen Jahresabschluss zum 31.12.2003 maßgebend anzuwenden.

In der weiteren Festlegung, den Barwert der Pensionsverpflichtungen zu ermitteln, ist unter dem Begriff „Barwert“ definitionsgemäß der abgezinste Wert der künftigen Versorgungsleistungen zu verstehen. In der Versicherungsmathematik, die auch Elemente der Wahrscheinlichkeitsrechnung enthält, ist der Barwert der auf einen bestimmten Stichtag abgezinste Wert der voraussichtlichen künftigen Leistungen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass in den gängigen Verfahren für die Berechnung der Pensionsverpflichtungen zwischen den Begriffen „Teilwert“ und „Barwert“ unterschieden wird. Der Teilwert ist darin gleich dem Barwert der künftigen Versorgungsleistungen, jedoch abzüglich der sich noch ergebenden gleichmäßigen Jahresbeträge bis zum Ausscheiden aus dem aktiven Dienst. Der Barwert wird als versicherungstechnische Einmalprämie bezeichnet, da er der Wert ist, der einmalig zu entrichten wäre, um eine Anwartschaft auf bestimmte Leistungen zu erwerben. Weil nach der Vorschrift des § 36 Abs. 1 GemHVO NRW der Barwert der Pensionsrückstellungen zu ermitteln ist, folgt daraus, dass Rückstellungen in Höhe des Teilwertes anzusetzen sind, wenn von den Beamtinnen und Beamten noch weitere Anwartschaften nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz (bis zum Eintritt in den Ruhestand) erworben werden und Rückstellungen in Höhe des Barwertes anzusetzen sind, wenn zum Stichtag der Eröffnungsbilanz keine weiteren Anwartschaften von den Beamtinnen und Beamten, z.B. weil sie sich im Ruhestand befinden, mehr erworben werden.

5.3.3.3 Ansatz für Erstattungsverpflichtungen nicht unter Pensionsrückstellungen

Unter diesem Bilanzposten sind von der Gemeinde keine Rückstellungen anzusetzen sind, die ihre Ursache darin haben, dass die Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, verpflichtet ist, sich nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes an deren künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Diese Verpflichtungen können gegenüber der aufnehmenden Körperschaft für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil diese Körperschaft die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen hat. Eine solche Erstattungspflicht besteht z.B. ab 1994 für die Dienstherrn, die Beamtinnen und Beamte unter den gesetzlichen Voraussetzungen an Dienstherrn im Beitrittsgebiet abgegeben haben. Diese Erstattungspflicht besteht ab dem Jahre 2002 im gesamten Bundesgebiet, wenn bei der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist und der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand. Bestehen solche Verpflichtungen, sind sie unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen. Liegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde vor, sollte auch der Anhang entsprechende Angaben enthalten, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind.

5.3.3.4 Pensionsrückstellungen nicht für tariflich Beschäftigte

Nach dem derzeit geltenden tarifvertraglich bestimmten Versorgungsrecht für tariflich Beschäftigte besteht für die Gemeinde eine Verpflichtung zu jährlichen Umlagezahlungen an die Zusatzversorgungskasse. Dies löst aber keine Verpflichtung für die Gemeinde zu einer zusätzlichen Rückstellungsbildung aus. Der Anspruch der tariflich Beschäftigten auf eine spätere Zusatzleistung neben der erworbenen Rente besteht unmittelbar gegenüber der Zusatzversorgungskasse und wird durch diese erfüllt. An die Zusatzversorgungskasse leisten die Gemeinden als Beteiligte die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“ im Umlageverfahren. Zu diesen Zahlungen sind sie in jedem Haushaltsjahr, in denen die tariflich Beschäftigten bei ihnen tätig sind, verpflichtet. Bei einer möglichen Einführung einer Kapitaldeckung durch die Zusatzversorgungskassen müssen die Auswirkungen auf das Umlagesystem sowie auf daraus entstehende Ansprüche der Gemeinde neu bewertet werden. Erst zu einem solchen Zeitpunkt kann darüber entschieden werden, ob im Verhältnis der Gemeinde zu ihrer Zusatzversorgungskasse „mittelbare Verpflichtungen“ der Gemeinde anzunehmen und eine Rückstellungsbildung verlangen ist.

5.3.4 Zu Nummer 3.2 (Rückstellungen für Deponien und Altlasten):

5.3.4.1 Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien

Die Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sind als ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Sie stellen die zukünftig zu erbringenden Leistungen für eine Wiederherstellung von Natur- und Kulturflächen nach Aufgabe einer Deponie dar, zu denen die Gemeinde, z.B. auf Grund gesetzlicher Vorschriften, verpflichtet ist. Dafür sind die zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, zu ermitteln. Es dürfen jedoch keine Aufwendungen einbezogen werden, die aus der Unterhaltung der neu geschaffenen Flächen entstehen, denn diese stellen jährlichen Aufwand dar. Die Rückstellungen können über die Zeit der Nutzung der Deponie angesammelt werden und deren Höhe kann sich am Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Die Rückstellungen für Deponien sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.3.4.2 Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten

Die Rückstellungen für die Beseitigung von Altlasten sind als ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Gemeindliche Verpflichtungen zur Beseitigung von Altlasten können bei Grundstücken der Gemeinde oder auch Dritter bestehen, wenn eine behördliche Verpflichtung zur Beseitigung der Altlasten ausgesprochen wurde. Eine Rückstellung für die Beseitigung von Altlasten ist noch nicht anzusetzen, wenn nur eine Absicht zur Beseitigung besteht. Die Rückstellungen für Altlasten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 26 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.3.4.3 Rückstellungen für die Beseitigung sonstiger Umweltschäden

Unter dem Bilanzposten „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“ sind auch Rückstellungen wegen gemeindlicher Verpflichtungen zur Beseitigung nicht einzeln benannter (sonstiger) Umweltschäden anzusetzen. Diese Schäden sind nach dem Umweltschadengesetz (USchadG) vom 10.05.2007 (BGBl. I S. 666) zu bestimmen, wenn die Gemeinde für deren Sanierung oder Beseitigung Sorge zu tragen hat. Diese bilanzmäßige Zuordnung ist vertretbar, denn auch Altlasten stellen zu beseitigende Umweltschäden dar.

5.3.5 Zu Nummer 3.3 (Instandhaltungsrückstellungen):

Zu jedem Abschlussstichtag ist von der Gemeinde zu beurteilen, ob Instandhaltungsmaßnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr unterlassen wurden und wie sich dies ggf. auf die gemeindliche Bilanz auswirkt. Es ist die

Frage zu beantworten, ob daraus eine Wertminderung beim betreffenden Vermögensgegenstand entsteht oder ob die Kriterien für die Bildung einer Rückstellung für unterlassene Instandhaltung erfüllt werden. Beide Vorgehensweisen würden zunächst zum gleichen Ansatz des Eigenkapitals führen. Neben dem u.U. unterschiedlichen Informationswert der jeweiligen Vorgehensweise ergeben sich Auswirkungen insbesondere hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsbasis bei abnutzbaren Vermögensgegenständen und der Buchung der späteren Aufwendungen für die tatsächliche Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung. Da unterlassene Instandhaltungen, die Vermögensgegenständen anhaften, auch nach den handelsrechtlichen Vorschriften vollständig als Aufwendungen zu erfassen sind, würden sie auch bei der Beurteilung des „Haushaltsausgleichs“ nur in einem Haushaltsjahr Berücksichtigung finden. Dies könnte zu kontraproduktiven Steuerungseffekten führen. Ökonomisch und/oder ökologisch sinnvolle Maßnahmen könnten dadurch, dass sie aus bewertungstechnischen Gründen zu einem einmaligen außergewöhnlich hohen Aufwand führen würden, verschoben oder unterlassen werden. Es bietet sich daher an, eine unterlassene Instandhaltung von Vermögensgegenständen gesondert zu erfassen und als Korrekturposten zu dem in voller Höhe, d.h. ohne Berücksichtigung der Belastung, aktivierten Vermögensgegenstand zu passivieren. Eine solche Passivierung ist nur zulässig, wenn die Beseitigung der Belastung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Beseitigung der Belastung als bisher unterlassen zu bewerten ist.

Ausreichend für die Rückstellungsbildung für eine unterlassene Instandhaltung durch die Gemeinde erscheint die Aufnahme in einen mittelfristigen Maßnahmen- oder Investitionsplan (mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung) der Gemeinde. Die anschließende Durchführung darf dabei nur in besonderen Ausnahmefällen später als drei Jahre nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Zudem müssen die vorzunehmenden Maßnahmen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein. Insbesondere ist von der Gemeinde sicherzustellen, dass bei der Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellungen auch nur tatsächlich die diesen Posten betreffenden Vorgänge und nicht z.B. die laufenden Schönheitsreparaturen in die Auflösung der Rückstellung einbezogen werden. Aus dem Anhang im Jahresabschluss muss jeweils hervorgehen, welche Posten des Anlagevermögens mit welchen Rückstellungen „belastet“ sind, damit die Nachvollziehbarkeit für den Leser gewährleistet bleibt (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 3 GemHVO NRW). Zu beachten ist, dass bei einem späteren Verzicht auf die vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen die gebildeten Instandhaltungsrückstellungen zwar ertragswirksam aufgelöst werden, jedoch gleichzeitig auch eine Korrektur des Wertansatzes des betreffenden Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist, die als außerplanmäßige Abschreibung ebenfalls die Ergebnisrechnung berührt.

Die Instandhaltungsrückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 27 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.3.6 Zu Nummer 3.4 (Sonstige Rückstellungen):

5.3.6.1 Allgemeines

Unter diesem Bilanzposten werden die Rückstellungen für andere ungewisse Verbindlichkeiten, z.B. Rückstellungen für Altersteilzeit, für nicht beanspruchten Urlaub, für Arbeitszeitguthaben, für Verpflichtungen gegenüber anderen Dienstherren, aber auch Rückstellungen aus Lieferungen und Leistungen sowie für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ausgewiesen. Die Vorschriften in § 36 Abs. 4 GemHVO NRW enthalten die allgemeinen Grundsätze für die Bildung von Verpflichtungsrückstellungen und gleichzeitig aber auch die Ermächtigung zur Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, soweit dafür keine spezielle Regelung in § 36 Abs. 1, 2 und 5 GemHVO NRW getroffen wurde. Ist nur ungewiss, wem gegenüber eine Verbindlichkeit besteht oder wann sie fällig wird, so liegt darin keine Ungewissheit im Sinne dieser Vorschrift. Auch ist zu beachten, dass die Aufwandsrückstellungen nach § 36 Abs. 3 GemHVO NRW nicht dazu zu diesen Rückstellungen gehören, denn sie stellen nur eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber sich selber dar.

Bei den Verpflichtungsrückstellungen muss eine Verpflichtung der Gemeinde gegenüber Dritten bestehen, z.B. auf Grund von Verträgen (privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Vereinbarungen) oder von gesetzlichen Regelungen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Dritte Kenntnis von seinem Anspruch hat. Für die Bildung und den Ansatz von Rückstellungen für Verpflichtungen der Gemeinde gegenüber Dritten gilt somit grundsätzlich:

- Die Verpflichtungen müssen dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sein.

- Es muss zukünftig wahrscheinlich eine Verbindlichkeit tatsächlich entstehen und die zukünftige Inanspruchnahme wird voraussichtlich tatsächlich erfolgen.
- Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen.
- Der zu leistende Betrag ist nicht geringfügig.

Die notwendige Festlegung der Geringfügigkeitsgrenze liegt dabei in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Sie soll bei ihrer Festlegung die haushaltsmäßigen Auswirkungen für die Gemeinde berücksichtigen.

5.3.6.2 Rückstellungen wegen der Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten (§ 107b BeamtVG)

Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung können erfüllt sein, wenn eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes (BeamtVG) verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegebenen Beamtin oder eines abgegebenen Beamten zu beteiligen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 4 GemHVO NRW). Die notwendige Rückstellungsbildung kann nur dann entfallen, wenn die Erstattungsverpflichtung des abgebenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn durch eine einmalige Leistung abgegolten worden ist. Bestehen solche Verpflichtungen jedoch fort, sind sie nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“, sondern unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Wenn jedoch die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist, bleibt die Beteiligung der Gemeinde an den Versorgungslasten passierungspflichtig. Diese Verpflichtung ist dann jedoch nicht mehr im Bilanzbereich „Rückstellungen“ zu bilanzieren, sondern im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Liegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde vor, sollte auch der Anhang entsprechende Angaben enthalten, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind.

5.3.6.3 Rückstellungen wegen Altersteilzeit der Beschäftigten

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte anzusetzen, wenn die Altersteilzeit auf Grund des Dienstrechts oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder einer Betriebsvereinbarung gewährt wird. Abhängig vom vereinbarten Arbeitszeitmodell kann es erforderlich werden, Rückstellungen wegen erbrachter Arbeitsleistungen des Beschäftigten zu bilden. Wenn der Beschäftigte mit reduzierter Arbeitszeit gleichwohl in einem Teil der Altersteilzeit mehr Arbeitsleistungen erbringt, er aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, weil die Bezahlung anhand der reduzierten Arbeitszeit erfolgt, entsteht für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand. Aufgrund dessen ist von der Gemeinde eine Rückstellung wegen Altersteilzeit zu bilden. Bei der Gewährung von Altersteilzeit können die erforderlichen Rückstellungen frühestens ab dem Zeitpunkt des Abschlusses einer vertraglichen Vereinbarung mit dem betreffenden Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Es bietet sich aber grundsätzlich an, derartige Rückstellungen erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch die gemeindlichen Beschäftigten in der Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Eine vorsorgliche Rückstellungsbildung auf der Grundlage möglicherweise allgemein geäußerter Interessenten von Beschäftigten der Gemeinde für die Altersteilzeit ist nicht zulässig. Es muss schon eine Konkretisierung auf bestimmte Beschäftigte möglich sein.

5.3.6.4 Rückstellungen wegen Urlaubsansprüchen und Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten

Aus nicht beanspruchtem Urlaub der Beschäftigten im abgelaufenen Haushaltsjahr sowie aus bestehenden Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten entsteht für die Gemeinde am Abschlussstichtag die grundsätzliche Verpflichtung, dafür Rückstellungen zu bilden. Die Rückstellungen müssen gebildet werden, wenn für die am Abschlussstichtag ermittelten o.a. Ansprüche der Beschäftigten eine Abgeltung durch Urlaub oder eine Barabgeltung vorgesehen bzw. nicht ausgeschlossen worden ist. Ihre Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Vergütungen vorgenommen werden. In der gemeindlichen Bilanz sind die Rückstellungen für Urlaubsverpflichtungen und Verpflichtungen der Gemeinde aus Arbeitszeitguthaben der Beschäftigten unabhängig davon anzusetzen, ob die Ansprüche der Beschäftigten im Folgejahr durch die Gewährung von Urlaub oder Freizeit abgegolten werden oder ob eine Abgeltung in Geld vorgesehen ist. Auf eine Rückstellungsbildung darf nur dann verzichtet werden, wenn eine Abgeltung der Ansprüche der Beschäftigten nach dem Abschlussstichtag nicht erfolgen soll.

5.3.6.5 Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch Verpflichtungen der Gemeinde für die Erhaltung von Tageseinrichtungen für Kinder anzusetzen, wenn die Gemeinde die nach der Betriebskostenverordnung (BKVO) vom 11.03.1994 (GV. NRW. S. 144, SMBl. NRW. 216) zugewiesene Erhaltungspauschale noch nicht in vollem Umfang einsetzt bzw. zweckentsprechend verwendet hat. Da das Land bei der Verteilung der Erhaltungspauschale von einem durchschnittlichen Erhaltungsaufwand in den Tageseinrichtungen für Kinder ausgeht, können aus örtlichen Gründen durchaus Abweichungen entstehen, weil die Gemeinde die Erhaltung der Einrichtungen in vollem Umfang tragen muss. Werden dagegen die Erhaltungsmaßnahmen in den Tageseinrichtungen für Kinder nicht mindestens wie durchschnittlich (seitens des Landes) ermittelt vorgenommen, sind diese dann als unterlassene Erhaltung (Aufwand) zu bewerten. Die Gemeinde muss in diesen Fällen, wie bei einer unterlassenen Instandhaltung von sonstigen Vermögensgegenständen, eine entsprechende Rückstellung bilden.

5.3.6.6 Weitere Rückstellungsarten

Über die benannten Arten von Verpflichtungen der Gemeinde hinaus können oftmals noch weitere Arten von besonderen Verpflichtungen bestehen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind und der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dazu gehören z.B. Verpflichtungen für Schadenersatzleistungen, Verpflichtungen für die Beseitigung von Umweltlasten, Verlustabdeckungen oder Ausgleichsverpflichtungen gegenüber gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen, Steuerverpflichtungen aus Betrieben gewerblicher Art, aber auch Kosten, die für die Prüfung des Jahresabschlusses entstehen. Für solche Verpflichtungen sind Rückstellungen zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

5.3.6.7 Drohverlustrückstellungen

5.3.6.7.1 Allgemeines

Die Gemeinde hat in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Bei der Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze, die in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt, ist auch auf die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen abzustellen. Darüber hinaus ist festzustellen, ob ein künftiger Verpflichtungsüberschuss für die Gemeinde entstehen wird (Saldo aus künftigen Aufwendungen und künftigen Erträgen) und ob das Ereignis für die Rückstellungsbildung nach dem Geschäftsabschluss liegt.

5.3.6.7.2 Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste muss ein schwebendes Geschäft im bilanziellen Sinne als ein einmaliges Geschäft oder auf Dauer (Dauerschuldverhältnis) bestehen. Es liegt z.B. vor, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist und von beiden Vertragspartnern noch nicht erfüllt worden ist. Bei einem schwebenden Geschäft fallen daher Vertragsabschluss und Vertragserfüllung zeitlich auseinander. Mögliche Gegenstände von derartigen schwebenden Geschäften können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder ein sonstiges Tun oder Unterlassen sein. Der Schwebezustand eines solchen Geschäftes beginnt grundsätzlich mit dem rechtswirksamen Abschluss, denn Anspruch und Verpflichtung müssen bereits entstanden sein. Bei Genehmigungsvorbehalten entsteht ein schwebendes Geschäft erst nach erfolgter Genehmigung. Wichtig ist bei der Qualifizierung von schwebenden Geschäften auch, dass eine Bindungswirkung besteht.

Der Schwebezustand wird durch die Erfüllung der Sachleistung beendet. Dagegen bewirkt die Erbringung der geldmäßigen Gegenleistung i.d.R. nicht die Beendigung des Schwebezustands. Ist aber im Einzelfall eine Vorauszahlung (vollständige oder teilweise Erfüllung der Gegenleistung vor der Sachleistung) vereinbart, bleibt das schwebende Geschäft bestehen, bis die Sachleistung erfüllt ist. Bei teilweise zu erbringender Sachleistung endet

das schwebende Geschäft durch die Erbringung einer solchen Teilleistung im betreffenden Umfang. Nach Erbringung der Sachleistung (Beendigung des Schwebezustands) ist ein Anspruch auf eine Gegenleistung oder eine Verpflichtung zur Gegenleistung zu bilanzieren.

In den Fällen, in denen aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust droht, d.h. der Wert der Leistungen der Gemeinde übersteigt den Wert der Leistungen des Dritten, und das dafür ausschlaggebende Ereignis ist zwischen dem Vertragsabschluss und dem Abschlussstichtag eingetreten, muss die Gemeinde für den zu erwartenden Verlust, soweit er nicht geringfügig ist, eine entsprechende Rückstellung bilden. Es ist nicht zulässig, die Bildung einer Rückstellung durch eine außerplanmäßige Abschreibung des aktivierten Vermögensgegenstandes zu ersetzen. Solange das schwebende Geschäft anhält, liegen die Voraussetzungen für eine außerplanmäßige Abschreibung nicht vor, denn in dieser Zeit kann noch nicht von einer dauernden Wertminderung des betreffenden Vermögensgegenstandes ausgegangen werden. Ein möglicher Verlust muss für die Gemeinde auf Grund konkreter Tatsachen vorhersehbar sowie in der Höhe quantifizierbar sein, aber auch eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde darstellen. Ist dies der Fall, muss eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften passiviert werden, z.B. bei gemeindlichen Verträgen über Zinsswaps und Währungsswaps.

5.3.6.7.3 Rückstellungen für drohende Verluste aus laufenden Verfahren

Auch für drohende Verluste aus laufenden Verfahren ist die Gemeinde verpflichtet, entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes durch einen Bescheid abgewickelt werden, z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u.a. Solche Verwaltungsverfahren sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Dies ist gegeben, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese durch ein anhängiges Widerspruchs- oder Klageverfahren noch läuft.

Liegt ein solcher Sachverhalt vor, darf bei einem drohenden Verlust keine Wertberichtigung einer bestehenden Forderung vorgenommen werden. Vielmehr ist eine entsprechende Rückstellung zu passivieren und die durch Bescheid festgesetzte Forderung aufrecht zu erhalten. Erst mit Bestandskraft des Bescheides in seiner ursprünglichen oder in abgeänderter Form, z.B. durch Urteil oder Vergleich mit dem betroffenen Dritten, sind die bilanziellen Ansätze entsprechend anzupassen. Eine solche sachliche Festlegung berücksichtigt, dass nicht die Gemeinde an der Erfüllung ihrer Forderung durch den Schuldner zweifelt, sondern vielmehr der Schuldner die bestehende Forderung der Gemeinde überprüfen lassen will. Diese Gegebenheiten stellen daher keinen Anlass für eine Wertberichtigung der gemeindlichen Forderung dar. Wenn jedoch wegen des Verfahrens gegen die Gemeinde möglicherweise ein Verlust für die Gemeinde droht, muss sie, wenn ein solcher Verlust nicht geringfügig sein wird, dafür eine Rückstellung in ihrer Bilanz ansetzen.

5.3.6.7.4 Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos

Bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung muss von der Gemeinde, abhängig von der Höhe des Wechselkursrisikos, gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Sie soll regelmäßig darin bestehen, dass die Vorteile der Gemeinde aus der Aufnahme von Krediten in fremder Währung nicht bereits zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vollständig für Zwecke des gemeindlichen Haushalts abgeschöpft werden. Ein Teil davon ist als „Absicherung des Fremdwährungsrisikos“ zurückzulegen, bis gesichert ist, dass sich das Fremdwährungsrisiko nicht mehr realisiert. Dies ist i.d.R. erst nach Ablauf des Darlehensvertrages bzw. nach Rückzahlung des aufgenommenen Fremdwährungskredites der Fall und nicht abhängig von den vereinbarten Zinsbindungsfristen. Diese Risikovorsorge ist in Form einer Rückstellung nach § 36 Abs. 5 GemHVO NRW vorzunehmen. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der notwendigen Risikovorsorge vorliegen, ist die Rückstellung mit einem Betrag in Höhe der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus ihrer Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos ertragswirksam aufzulösen. Weitere Hinweise enthält der Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652).

5.3.6.7.5 Weitere gesetzlich vorgesehene Rückstellungen

Nach § 36 Abs. 6 GemHVO NRW dürfen Rückstellungen für andere Zwecke unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nur angesetzt werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Mit dieser Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinden nur dann Rückstellungen für andere Zwecke bilden dürfen, wenn die Voraussetzungen nach den Vorschriften der Absätze 4 oder 5 erfüllt sind. Es ist daher den Gemeinden nicht erlaubt, aus örtlichen Verhältnissen heraus für noch selbst gewählte andere Zwecke Rückstellungen zu bilden. Von diesem Verbot besteht nur dann eine Ausnahme, wenn die Bildung von besonderen Rückstellungen ausdrücklich zugelassen wird, z.B. durch fachgesetzliche Vorschriften (vgl. Regelungen im Landesabfallgesetz). In diesen Fällen ist das in § 36 Abs. 6 GemHVO NRW enthaltene Verbot, Rückstellungen zu bilden, nachrangig gegenüber den Regelungen in speziellen Verordnungen und Gesetzen.

5.3.6.8 Abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW

Durch die abschließende Aufzählung der zulässigen Rückstellungen in § 36 GemHVO NRW dürfen für andere Sachverhalte, die mögliche ungewisse Verbindlichkeiten aus örtlicher Sicht darstellen könnten, keine Rückstellungen gebildet werden. Gemeindeübergreifend betrachtet dürfen von den Gemeinden keine Rückstellungen für Sachverhalte im Rahmen des Finanzausgleichs gebildet werden. Dies gilt entsprechend für zu zahlende Umlagen und für Schuldschuldverhältnisse in künftigen Haushaltsjahren. Im Einzelfall kann aber durch eine vorliegende Außenverpflichtung der Gemeinde durchaus ein Sachverhalt gegeben sein, bei dem die Voraussetzungen für eine Rückstellungsbildung nach den Vorschriften des § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW vorliegen. Die sonstigen Rückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 28 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

5.4.1 Vorliegen von Verbindlichkeiten

5.4.1.1 Allgemeines

Eine Verbindlichkeit liegt dann vor, wenn für die Gemeinde gegenüber einem Dritten zu einer Leistungserbringung aufgrund von privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen besteht. Die Verbindlichkeiten beziehen sich i.d.R. auf Geldleistungen, bei denen der Leistungszwang hinreichend konkret bestimmt sein muss. Dabei ist eine wirtschaftliche Belastung dann gegeben, wenn die Gemeinde sicher von einer Verminderung ihres Vermögens ausgehen kann. Quantifizierbar ist eine solche Verpflichtung, wenn sie zum Abschlussstichtag der Höhe nach konkret benannt werden kann, z.B. durch den Rückzahlungsbetrag bzw. der Erfüllungsbetrag.

5.4.1.2 Bilanzausweis von Verbindlichkeiten

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. Es können in Einzelfällen aber auch Anleihen anzusetzen sein. Durch die Ausgabe von Schuldverschreibungen (Kommunalobligationen) werden die Rechte der Gläubiger verbrieft und es entstehen Verbindlichkeiten für die Gemeinde. Bei den Krediten für Investitionen ist eine weitere Gliederung nach Gläubigern vorzunehmen. Die Bilanz hat daher im Bereich „4. Verbindlichkeiten“ folgende Untergliederung aufzuweisen:

- 4.1 Anleihen,
- 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,

- 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
- 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
- 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
- 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
- 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
- 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
- 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten.

Die Verbindlichkeiten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den folgenden Kontengruppen zugeordnet:

- 32 „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“,
- 33 „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“,
- 34 „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“,
- 35 „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“,
- 36 „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ und
- 37 „Sonstige Verbindlichkeiten“ zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.4.1.3 Fremdwährungsverbindlichkeiten

Die Gemeinde hat in ihrer Bilanz die Fremdwährungsverbindlichkeiten in Euro anzugeben. Sie sind daher umzurechnen und mit dem Betrag anzugeben, den die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Verpflichtung aufbringen muss. Dafür ist der Zeitpunkt der Begründung mit dem Devisenkurs am Zugangstag heranzuziehen. Dieser Wert ist bei sinkenden Devisenkursen beizubehalten. Dagegen ist bei steigenden Devisenkursen der sich danach ergebende höhere Wert der Verbindlichkeit am Bilanzstichtag auszuweisen. Liegt der Devisenkurs am Bilanzstichtag unter dem Buchkurs, aber noch über dem Devisenkurs vom Zugangstag (wenn eine Verbindlichkeit in Vorjahren wegen gestiegenen Kurses aufgewertet wurde), darf der niedrigere Kurs am Bilanzstichtag verwendet werden, soweit der Anschaffungswert nicht unterschritten wird. Die währungsbezogenen Derivatgeschäfte aber auch die zinsbezogenen Finanzgeschäfte, die im Zusammenhang mit einem Kredit abgeschlossen wurden, sind im Anhang anzugeben.

5.4.1.4 Verbindlichkeitenspiegel

Die Gemeinde ist nach § 44 Abs. 3 i.V.m. § 47 GemHVO NRW verpflichtet, Verbindlichkeitenspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen.

Der Verbindlichkeitenspiegel ist nach zwei Systemisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitenspiegels Zusatzinformationen geben. Diese sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen. Die Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten ist nicht abweichend vom Referenzmodell des Handelsgesetzbuches (HGB) vorzunehmen. Auch nach diesen Vorschriften werden Informationen über Verbindlichkeiten mit Angaben der Restlaufzeiten verlangt, z.B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1 a) bzw. 2 HGB).

5.4.2 Zu Nummer 4.1 (Anleihen):

Anleihen stellen eine Finanzierungsform für Fremdkapital dar, bei der das benötigte Kapital von einer unbestimmten Zahl von Geldgebern durch den Kauf von Wertpapieren aufgebracht wird. Die von der Gemeinde ausgebrachten Wertpapiere werden an der Börse gehandelt und unterliegen damit auch den üblichen Kurs-

schwankungen. Beispiele für Anleihen sind Teilschuldverschreibungen (Obligationen), Gewinnschuldverschreibungen, Genussscheine u.a. Die Anleihe ist bei der erstmaligen Bewertung (Zeitpunkt der Entstehung) mit dem Rückzahlungsbetrag zu passivieren, unabhängig davon, wie hoch der tatsächlich zur Verfügung gestellte Betrag (Einzahlungsbetrag) ist. Ist der Rückzahlungsbetrag einer Anleihe höher als der Einzahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag (Disagio) als Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert werden (vgl. § 42 Abs. 2 GemHVO NRW). Liegt der Einzahlungsbetrag über dem Rückzahlungsbetrag, so muss die Differenz (Agio) in der gemeindlichen Bilanz durch einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Abs. 3 GemHVO NRW) entsprechend der Kapitalnutzung über die Laufzeit verteilt werden.

Unter diesem Bilanzposten dürfen keine Schuldscheindarlehen der Gemeinde angesetzt werden. Außerdem sind die Genussscheine dann unter Anleihen auszuweisen, wenn sie ausschließlich Gläubigerrechte verbrieften. Die Anleihen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 30 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.4.3 Zu Nummer 4.2 (Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen):

Bei Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nach § 86 GO NRW sind der Gemeinde von einem Dritten Geldbeträge mit der Verpflichtung zur Verfügung gestellt worden, das aufgenommene Kapital dem Kreditgeber zurückzuzahlen. Die Kredite für Gemeinden, z.B. für Investitionen in Form des Kommunalkredits, stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte, z.B. als Schuldscheindarlehen, Anleihen u.a., aufgenommen.

Der Rückzahlungsbetrag stellt dann den zu passivierenden Wertansatz dar, wenn der Gemeinde als Schuldnerin nicht der volle Rückzahlungsbetrag zugeflossen ist. Als Anschaffungswert einer Darlehensverpflichtung gilt deren Nennwert. Der Unterschiedsbetrag, z.B. auf Grund von Agio, Disagio, Damnum, Abschluss-, Bearbeitungs- oder Verwaltungsgebühren wird als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ausgewiesen. Wenn von der Gemeinde Kredite mit Endfälligkeit aufgenommen werden, so steht der Kredit während der gesamten Laufzeit der Gemeinde in voller Höhe zur Verfügung. Bei einem Tilgungsdarlehen (Annuitätendarlehen, Ratendarlehen) hingegen verringert sich die Verbindlichkeit laufend und im Allgemeinen gleichmäßig über die Vertragslaufzeit. Zu den Voraussetzungen für eine Kreditaufnahme für Investitionen durch die Gemeinde siehe auch Erläuterungen zu § 86 GO NRW.

Die Gemeinde muss in ihrer Bilanz sämtliche aufgenommenen Kredite differenziert nach Kreditgebern ansetzen, so dass nach § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW nach verbundenen Unternehmen (Nummer 4.2.1), Beteiligungen (Nummer 4.2.2), Sondervermögen (Nummer 4.2.3) sowie nach Krediten vom öffentlichen Bereich (Nummer 4.2.4) und vom privaten Kreditmarkt (Nummer 4.2.5) zu unterscheiden ist. Die Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 32 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.4.4 Zu Nummer 4.3 (Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung):

Mit den Krediten zur Liquiditätssicherung (Liquiditätskredite) nach § 89 Abs. 2 GO NRW wird die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit der Gemeinde gesichert. Die Kredite für Gemeinden stellen keine eigenständige Kreditform dar, vielmehr unterliegen sie den Formen der Kredite aus der allgemeinen Geldwirtschaft. Der Begriff des Kredites ist daher von dort übernommen worden und entspricht dem Darlehensbegriff nach §§ 488 BGB. Er umfasst daher für die Gemeinden nur Geldschulden und nicht darlehensweise empfangene Sachen (vgl. §§ 607 ff. BGB). Die gemeindlichen Kredite werden im Rahmen privatrechtlicher Rechtsgeschäfte aufgenommen. Ein Hauptmerkmal dieses Betriebsmittelkredites ist seine kurze Laufzeit, entweder nach Tagen oder Monaten bestimmt, aber jeweils immer nicht länger als ein Jahr. Die „Liquiditätskredite“, die haushaltsrechtlich nicht den Krediten nach § 86 GO NRW zuzuordnen sind, berühren daher bei ihrer Aufnahme nicht den in der Haushalts-

satzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 c) GO NRW festzusetzenden Kreditrahmen für Kredite für Investitionen. Diese unterliegen einer gesonderten Festsetzung. Für die Kredite zur Liquiditätssicherung ist in der gemeindlichen Haushaltssatzung ein Höchstbetrag für die Aufnahme dieser Kredite festzusetzen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW). Bei ihnen wird zwischen Festbetragskrediten und Kontokorrentkrediten unterschieden.

Bei einem Festbetragskredit verpflichtet sich die Gemeinde vertraglich, ein kurzfristiges Darlehen mit einem bestimmten Betrag für eine festgelegte Zeit in Anspruch zu nehmen. Bei einem Kontokorrentkredit wird dem Kontoinhaber das Recht eingeräumt, sein Konto bis zu einer vorher bestimmten Höhe zu überziehen (Rahmenkredit). Dieser zu letzt genannte Kredit gilt mit der tatsächlichen Überziehung des Kontos (Minusbestand) als aufgenommen. Jeder Zahlungsvorgang über dieses Konto verändert dann die Höhe des in Anspruch genommenen kurzfristigen Überziehungskredits. Dies hat zur Folge, dass unter diesem Bilanzposten die Verbindlichkeiten aus allen Arten der Verstärkung von Zahlungsmitteln (Sicherung der Liquidität) anzusetzen sind. Die Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 33 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.4.5 Zu Nummer 4.4 (Verbindlichk. aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen):

Zu den kreditähnlichen Rechtsgeschäften der Gemeinde zählen z.B. Schuldübernahmen, Leibrentenverträge, Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen nach dem Städtebauförderungsgesetz, Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte, Leasingverträge, Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften. Von besonderer Bedeutung sind Leibrentenverträge und Leasingverträge. Leibrentenverträge gehören zu den Rentenverpflichtungen. Leibrentenverträge können im Rahmen eines Vermögenserwerbs vorkommen, zum Beispiel bei der Anschaffung eines Grundstückes auf Rentenbasis. Die Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen, sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 34 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.4.6 Zu Nummer 4.5 (Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen):

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistung ensind Verpflichtungen auf Grund von Kauf- und Werkverträgen, Dienstleistungsverträgen, Miet- und Pachtverträgen und ähnlichen Verträgen, bei denen die Erbringung der eigenen (Gegen-)Leistung (z. B. die Zahlung für eine empfangene Leistung) noch aussteht. Diese sind analog zum Handelsrecht werden die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gesondert ausgewiesen. Bei Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen ist der Rückzahlungsbetrag der Betrag, den der Schuldner zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss (Erfüllungsbetrag). Die Lieferantenverbindlichkeit ist grundsätzlich mit dem Rechnungsbetrag anzusetzen. Bei Inanspruchnahme des Skontos mindern sich die Verbindlichkeit und die Anschaffungskosten der bezogenen Güter. Sofern von vornherein feststeht, dass unter Skontoabzug gezahlt wird, kann die Verbindlichkeit schon mit dem Nettobetrag angesetzt werden.

In diesem Zusammenhang ist das Saldierungsverbot zu beachten, so dass eine Forderung an einen Lieferanten nicht mit einer Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen verrechnet werden darf. Eine Ausnahme besteht bei geleisteten Anzahlungen auf Lieferungen und Leistungen oder wenn die Voraussetzungen für eine Aufrechnung nach § 387 BGB vorliegen. Bei gegenseitigem Anerkenntnis kann haushaltstechnisch lediglich eine Verrechnung im Rahmen der Zahlungsabwicklung vorgenommen werden. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 35 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

5.4.7 Zu Nummer 4.6 (Verbindlichkeiten aus Transferleistungen):

Unter diesen Bilanzposten fallen Verpflichtungen der Gemeinde, die aus der Übertragung von Finanzmitteln, denen keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht, entstanden sind. Sie beruhen auf einseitigen

Verwaltungsvorfällen, nicht auf einem Leistungsaustausch und werden im Rahmen der Haushaltswirtschaft als Transfererträge als auch als Transferaufwendungen erfasst, z.B. aus der Gewährung von Sozialhilfeleistungen. Unter diesem Posten sind auch Verpflichtungen zu erfassen, die bei der Gemeinde wegen erhaltener rückzahlbarer Zuwendungen bestehen.

Gesondert davon zu betrachten sind die der Gemeinde von Dritten gewährte Zuwendungen, solange und soweit sie noch nicht von der Gemeinde für den vorgesehenen Zweck verwendet worden sind. In diesem Zeitraum muss grundsätzlich vom Bestehen einer Rückzahlungsverpflichtung für die Gemeinde ausgegangen werden. In diesen Fällen ist es sachgerecht, noch eine Verbindlichkeit in Höhe des noch nicht verwendeten Betrages unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen (vgl. Abschnitt Nr. 5.4.8.1). Die Verbindlichkeiten aus Transferleistungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 36 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.4.8 Zu Nummer 4.7 (Sonstige Verbindlichkeiten):

5.4.8.1 Allgemeines

Die sonstigen Verbindlichkeiten sind ein Auffangposten für die nicht unter einem vorhergehenden Posten gesondert auszuweisenden Verbindlichkeiten. Hierunter fallen Verbindlichkeiten, die nicht auf der Grundlage von Warengeschäften oder einem entgeltlichen Leistungsaustausch beruhen. Zu den sonstigen Verbindlichkeiten gehören insbesondere Steuerverbindlichkeiten, Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungsträgern. Die sonstigen Verbindlichkeiten sind im Zeitpunkt ihrer Begründung einzubuchen. Der Rückzahlungsbetrag stellt den zu passivierenden Wertansatz dar. Die sonstigen Verbindlichkeiten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 37 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.4.8.1 Erhaltene Anzahlungen

Wegen der Bedeutung der von Dritten der Gemeinde gewährten Zuwendungen ist es sachlich gerechtfertigt, die erhaltene Zuwendungen, soweit sie noch nicht für den vorgesehenen Zweck verwendet worden sind, in der gemeindlichen Bilanz gesondert als „Erhaltene Anzahlungen“ vor dem Sammelposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen und sie nicht in diesem Sammelposten untergehen zu lassen. Erhaltene Anzahlungen sind Vorleistungen eines Dritten auf eine von der Gemeinde zu erbringende Leistung. Für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz bedarf es eines Vertrages oder Bescheides. Die daraus entstandenen Zahlungsvorgänge sind ergebnisneutral zu behandeln, wenn sie Investitionen der Gemeinde betreffen. Sie sollen daher unter einem gesonderten Posten solange bilanziert werden, bis die Gemeinde die vorgesehenen Gegenleistungen erbracht hat. Die hat für die Gemeinde eine besondere Bedeutung, da sie vielfach Zuwendungen von Dritten erhält.

Solange die Gemeinde den mit Hilfe von erhaltenen Zuwendungen zu finanzierenden Vermögensgegenstand noch nicht angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, muss sie im Jahresabschluss diese Zuwendungen gesondert passivieren. Bei diesem Zwischenstand besteht i.d.R. bis zur entsprechenden Verwendung der Zuwendung grundsätzlich noch eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber. Und damit eine Verbindlichkeit, die entsprechend in der Bilanz anzusetzen ist. Dieser Sachverhalt wird unter einem gesonderten Bilanzposten gezeigt. Damit werden Vorleistungen des Zuwendungsgebers gegenüber den noch ausstehenden Leistungen der Gemeinde (Beschaffung von Vermögensgegenständen) zutreffend bilanziert werden.

Die noch nicht verwendeten Zuwendungsmittel sind daher in der gemeindlichen Bilanz unter dem gesonderten Posten „Erhaltene Anzahlungen auf Sonderposten“ anzusetzen, der zwischen den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und den sonstigen Verbindlichkeiten einzuordnen ist. Gleichmaßen erhöhen die erhaltenen Zuwendungsmittel vor der Inbetriebnahme des damit finanzierten Vermögensgegenstandes die liquiden Mittel auf der Aktivseite der Bilanz. Dieser Zwischenstand wird durch den gesonderten Bilanzposten transparent und nachvollziehbar gemacht. Erst mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes darf durch eine Umschichtung auf der Passivseite der Bilanz der Sonderposten gebildet werden.

5.4.8.2 Antizipative Passivposten

Die so genannten antizipativen Posten bezeichnen Einnahmen bzw. Ausgaben nach dem Abschlussstichtag, die Erträge bzw. Aufwendungen des abgelaufenen Haushaltsjahres (Rechnungsperiode) betreffen. Grundsätzlich stellen die passiven antizipativen Posten Verbindlichkeiten dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Aufwand aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Auszahlung gelangt, z.B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember auf Grund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird. Somit besteht am Abschlussstichtag in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit, die eindeutig bestimmbar ist. Im Gegensatz zu den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 Abs. 3 GemHVO NRW), sind die antizipativen passiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen.

5.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegen steht (vgl. Erläuterungen zu § 42 Abs. 3 GemHVO NRW). Es sind Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag geleistet werden, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Als wesentliches Kriterium für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ abzustellen. Hierbei ist zu prüfen, inwiefern Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Dies kann z.B. bei Vorauszahlungen von Miete und Pacht, oder durch andere einmalige und im Voraus gezahlte Entgelte von Dritten gegeben sein. Außerdem ist bei erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen ein Ansatz unter den erhaltenen Anzahlungen vorzunehmen. In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum, ist in jedem Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung sowohl bei den passiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten.

Wenn die Gemeinde eine Zuwendung zur Weiterleitung an Dritte erhalten hat und ihre geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbindet, ohne wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes zu sein, hat sie in ihrer Bilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). In diesen Fällen kann die Gemeinde keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen, sondern soll für die erhaltene Zuwendung einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilden und entsprechend dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufzulösen. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser Finanzierungsform vorgenommen.

Die passive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300).

6. Zu Absatz 5 (Angabe der Vorjahreszahlen):

Den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ entsprechend ist zu den einzelnen Posten der Aktivseite und der Passivseite der dazugehörige Betrag des Vorjahres anzugeben. Mit der Angabe der Vorjahreszahlen wird den Bilanzlesern ein besserer Überblick über die Lage der Gemeinde ermöglicht. Die Angabe von Vorjahreszahlen muss auch zu den „davon-Vermerken“ erfolgen, die zu einzelnen Bilanzposten angebracht wurden. Solche „davon-Vermerke“ sind zulässig, denn die Erweiterung der Bilanzgliederung kann durch eine Aufgliederung eines nach § 41 GemHVO NRW vorgesehenen Postens in seine Bestandteile oder durch solche „davon-Vermerke“ vorgenommen werden. Bei unwesentlichen Ansätzen im Vorjahr kann zudem im Folgejahr eine Zusammenfassung solcher Posten in Betracht gezogen werden. Auf eine solche „nachträgliche“ Zusammenfassung sollte im Anhang hingewiesen werden. Für den ersten Jahresabschluss können zudem als Vorjahreszahlen die Wertansätze der Eröffnungsbilanz angegeben werden. Außerdem lässt die Vorschrift zu, dass vorgegebene Posten nicht abgebildet werden müssen, wenn keine Werte anzusetzen sind.

Im Rahmen der Bilanzierung von Vermögensgegenständen und Schulden der Gemeinde ist auch der Grundsatz der Ansatzstetigkeit zu beachten, der beinhaltet, dass bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die bei der vorhergehenden Bilanz auf die einzelnen Bilanzposten angewandten Ansatzmethoden beizubehalten sind. Daher sind bei gleichen Sachverhalten die angewandten Bilanzierungsgrundsätze auch beim nächsten Jahresabschluss beizubehalten, so dass eine sachliche und zeitliche Stetigkeit entsteht. Der Grundsatz der Ansatzstetigkeit trägt damit zur Vergleichbarkeit der Bilanz bei.

7. Zu Absatz 6 (Einfügung neuer Posten):

Neue Posten dürfen in die Bilanz eingefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben. Die Erweiterung der Bilanz muss mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang stehen. Eine Erweiterung in Form von „davon-Vermerken“ kann z.B. bei Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung sachlich sinnvoll sein, um wegen des Umfangs dieser Kredite die Finanzbeziehungen nach Kreditgebern wie bei den Verbindlichen aus Krediten für Investitionen offen zu legen. Bei der Überprüfung, welche neuen Posten in die Bilanz aufzunehmen sind, sind auch die Belange des Gesamtabschlusses zu berücksichtigen, weil nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW die Vorschrift des § 41 GemHVO NRW auf den Gesamtabschluss entsprechend anzuwenden ist. Dies gilt auch bei der Zusammenfassung von Posten nach der Regelung des Absatzes 7.

8. Zu Absatz 7 (Zusammenfassung von Posten):

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

Es ist eine Zusammenfassung von Posten der Bilanz jedoch nicht in der Weise zulässig, dass auf der Aktivseite der Bilanz nur noch die in § 41 Abs. 3 GemHVO NRW mit den dreistelligen Ziffern versehenen Posten vorhanden sind oder auf der Passivseite ggf. nur noch die Posten mit einer zweistelligen Bezifferung nach § 41 Abs. 4 GemHVO NRW angesetzt werden. Eine solche ausgedünnte Bilanz der Gemeinde ist auch dann unzulässig, wenn die Ansätze zu den fehlenden Posten im Anhang gesondert angegeben werden. In solchen Fällen könnten die Bilanzleser nur mit zusätzlichem Aufwand feststellen, ob die gemeindliche Bilanz fehlerfrei ist bzw. keine pflichtigen Angaben unterlassen wurden. Deshalb ist die in § 41 GemHVO NRW getroffene Vorgabe für eine Mindestgliederung der Bilanz sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde. Die Nummerierung der Bilanzposten in der Gemeindehaushaltsverordnung dient lediglich der ordnungsmäßigen Aufzählung und ihrer Aneinanderreihung. Sie trägt zur Strukturierung der gemeindlichen Bilanz bei und ist für die Anwendung in der gemeindlichen Praxis nicht verbindlich.

9. Zu Absatz 8 (Beachtung des Kontierungsplans):

Die Regelung bestimmt, dass die Gemeinde bei der Aufstellung der Bilanz den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan zu Grunde zu legen hat, der die Zuordnung von Vermögensgegenständen und Schulden zu den Posten der Bilanz auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Abs. 7 GemHVO NRW festlegt. Er gewährleistet die Nachprüfbarkeit der Buchführung, sichert die Vergleichbarkeit und genügt den statistischen Anforderungen (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).



§ 42
Rechnungsabgrenzungsposten

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

(2) ¹Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. ²Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

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

Erläuterungen zu § 42:

I. Allgemeines

1. Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung

Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung ergibt sich, wenn bei einem gegenseitigen Leistungsaustausch, bei dem für eine bestimmte Zeit Leistungen zu erbringen sind, diese Leistungen und die Gegenleistungen zeitlich auseinander fallen, z.B. wenn haushaltsjahrbezogene Aufwendungen und Erträge und die jeweils dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) werden daher angesetzt, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten und sie dienen dazu, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen. Sie stellen deshalb ergänzende Korrekturposten zu den Vermögens- und Schuldenposten in der gemeindlichen Bilanz dar. In der Bilanz sind immer dann Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, wenn nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit die Ausgaben oder Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr erfolgt sind, die Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen und die Beträge nicht geringfügig sind.

Allgemein liegen den Rechnungsabgrenzungsposten gemeindliche Geschäftsvorfälle oder Verträge zu Grunde, bei denen Leistung und Gegenleistung von zeitbezogener Natur sind, jedoch in zeitlicher Hinsicht auseinander fallen. Um Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen, muss die betreffende Zeit kalendermäßig bestimmbar, d.h. die Dauer muss berechenbar sein und sich aus dem jeweils vorliegenden Sachverhalt ergeben. Nur für derartige transitorische Vorgänge dürfen, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen, von der Gemeinde Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Das nachfolgende Schema soll dies verdeutlichen.

Rechnungsabgrenzungsposten		
	Transitorische Posten	<i>(Antizipative Posten nicht zulässig)</i>
AKTIVISCH	Auszahlung jetzt, Aufwendungen später	<i>(Ertrag jetzt, Einzahlung später)</i>
PASSIVISCH	Einzahlung jetzt, Erträge später	<i>(Aufwand jetzt, Auszahlung später)</i>

Abbildung 91 „Rechnungsabgrenzungsposten“

Zu beachten ist, dass bei der Aufstellung des Jahresabschlusses keine Bewertung der Rechnungsabgrenzungsposten zu erfolgen hat, wie sie beim Vermögen und den Schulden der Gemeinde für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen ist. Die aktiven Rechnungsabgrenzungsposten stellen keine Vermögensgegenstände dar und die passiven Rechnungsabgrenzungsposten haben keinen Verbindlichkeitscharakter. Beim Ansatz von transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten auf den beiden Seiten der gemeindlichen Bilanz ist der Zahlungsvorgang abgeschlossen. Sie haben daher nur Verteilungscharakter und sind nicht zu bewerten, sondern lediglich zu berechnen, z.B. bei passiver Rechnungsabgrenzung nach dem Wertverhältnis der noch ausstehenden Gegenleistung der Gemeinde zu der von ihr zu erbringenden Gesamtleistung. Deshalb sind für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz auch bei einer langfristigen Verteilung der erhaltenen Einnahmen oder geleisteten Ausgaben

über mehrere Haushaltsjahre keine Zinseffekte zu berücksichtigen. Außerdem kann entsprechend dem Grundsatz der Wesentlichkeit auf die Rechnungsabgrenzung geringfügiger Beträge und deren Ansatz als aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 3 und Abs. 4 Nr. 5 GemHVO NRW) in der gemeindlichen Bilanz verzichtet werden. Wann dies erfolgen darf, ist von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen und im Anhang nach § 44 GemHVO NRW anzugeben.

2. Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite und der Passivseite der Bilanz

Bei der Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz ist immer nach aktiven und passiven Bilanzposten zu unterscheiden. Auf der Aktivseite sind die Rechnungsabgrenzungsposten bilanztechnische Posten, die der periodischen Ergebnisermittlung dienen, wenn die Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist, z.B. als geleistete Anzahlungen. Dies gilt entsprechend für die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Dort sind sie Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegen steht. Zu beachten ist, dass die aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten nicht miteinander verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO). Die Aktivierung oder Passivierung von Rechnungsabgrenzungsposten erfordert grundsätzlich, dass es Zahlungsvorgänge bei der Gemeinde vor dem Abschlussstichtag gibt, die sich nicht nur auf das abgelaufene Haushaltsjahr beziehen. Hierzu zählen bare und unbare Zahlungen, auch in Form von Schecks sowie gleichzustellende Vorgänge in Form einer Erhöhung der Forderungen oder Verminderung des Bestandes der Verbindlichkeiten. Zu beachten ist, dass geleistete Anzahlungen sowie erhaltene Anzahlungen für den Erwerb oder die Veräußerung von Vermögensgegenständen nicht unter den zulässigen Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen sind. Ob Geschäftsvorfälle bzw. Sachverhalte vorliegen, die eine Rechnungsabgrenzung erforderlich werden lassen, ist im Rahmen des Jahresabschlusses zu ermitteln und ggf. umzusetzen.

3. Antizipative Geschäftsvorfälle nicht unter Rechnungsabgrenzung

Bei Geschäftsvorfällen der Gemeinde, bei denen die Aufwendungen oder Erträge dem Haushaltsjahr vor dem Abschlussstichtag zugerechnet werden, die Ausgaben oder Einnahmen jedoch erst nach dem Abschlussstichtag erfolgen, muss ebenfalls eine Rechnungsabgrenzung vorgenommen werden. Bei diesen Geschäftsvorfällen werden die Aufwendungen oder Erträge periodengerecht erfasst, die Auszahlungen bzw. Einzahlungen erfolgen jedoch in einer späteren Periode. Derartige periodenübergreifenden Ausgaben oder Einnahmen sind unter den Bilanzposten „Forderungen“ oder „Verbindlichkeiten“ zu erfassen. Antizipative Rechnungsabgrenzungsposten sind daher in der gemeindlichen Bilanz nicht zulässig.

Die aktiven antizipativen Posten stellen grundsätzlich Vermögensgegenstände dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Ertrag aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Einnahme gelangt. Somit besteht am Abschlussstichtag eine (sonstige) Forderung. Im Gegensatz zu den aktiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten sind die antizipativen aktiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ anzusetzen (vgl. Abschnitt 4.2.2.2 zu § 41 Abs. 3 GemHVO NRW).

Die passiven antizipativen Posten stellen grundsätzlich Verbindlichkeiten dar. Sie berücksichtigen Vorgänge, bei denen Aufwand aus dem abzuschließenden Haushaltsjahr erst nach dem Abschlussstichtag zur Auszahlung gelangt, z.B. wenn die Miete für ein angemietetes Bürodienstgebäude für den Monat Dezember auf Grund der vertraglichen Vereinbarung erst im Januar des Folgejahres bezahlt wird. Somit besteht am Abschlussstichtag in Höhe der Dezembermiete eine (sonstige) belastende Verbindlichkeit, die eindeutig bestimmbar ist. Im Gegensatz zu den passiven transitorischen Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. § 42 GemHVO NRW), sind die antizipativen passiven Posten unter dem Bilanzposten „Sonstige Verbindlichkeiten“ anzusetzen (vgl. Abschnitt 5.4.8.2 zu § 41 Abs. 4 GemHVO NRW).

4. Rechnungsabgrenzungsspiegel

Es ist für die Gemeinde sinnvoll, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rechnungsabgrenzungsposten zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines

Rechnungsabgrenzungsspiegels an. Im Teil A wird der Gesamtbetrag am Ende des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und der Gesamtbetrag am Ende des Haushaltsjahres aufgezeigt. Die Gliederung in einzelne Ertrags- und Aufwandsarten ist von der Gemeinde eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Bedürfnisse vorzunehmen. Im Teil B sollen die örtlich gewählten Ertrags- und Aufwandsarten, nach der Fristigkeit gegliedert, aufgezeigt werden. Ein solcher Rechnungsabgrenzungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rechnungsabgrenzungsposten bei. Er macht die Wertansätze der Rechnungsabgrenzungsposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rechnungsabgrenzungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen. Sie kann dazu Zusatzinformationen geben, z.B. über Wertgrenzen oder andere Abgrenzungen für die Wesentlichkeit, nach denen auf den Ansatz geringfügiger Beträge als aktive oder passive Rechnungsabgrenzungsposten verzichtet wird.

Rechnungsabgrenzungsspiegel					
Teil A					
Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt-betrag am 31.12 des Vor-jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt-betrag am 31.12 des Haus-jahres EUR
		Zufüh-rungen EUR	Laufende Auflösung EUR	Grund entfallen EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Abs. 1 GemHVO NRW)					
Rechnungsabgrenzungsspiegel					
Teil B					
Arten der Rechnungsabgrenzung	Gesamt-betrag am 31.12 des Haus-halts-jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt-betrag am 31.12 des Vor-jahres EUR
		bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
(Gliederung nach den Ertrags- und Aufwandsarten in der Ergebnisrechnung; vgl. § 2 Abs. 1 GemHVO NRW)					

Abbildung 92 „Rechnungsabgrenzungsspiegel“

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

1.1 Allgemeines

Auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz stellen die Rechnungsabgrenzungsposten keine aktivierbaren Vermögensgegenstände dar. Sie sind daher weder dem Anlagevermögen noch dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Vielmehr stellen die Rechnungsabgrenzungsposten bilanztechnische Posten dar, die der periodischen Ergebnisermittlung dienen, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist, z.B. als geleistete Anzahlungen. Die geleisteten Anzahlungen sind Vermögensgegenstände, die einen Anspruch der Gemeinde auf Lieferungen und Leistungen begründen und nicht zeitbezogen sind. Die Aktivierung von geleisteten Anzahlungen geht daher dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten vor. Auch sind die Rechnungsabgrenzungsposten von den sonstigen Vermögensgegenständen und den Forderungen abzugrenzen, weil bei diesen genannten Bilanzposten keine Ausgaben vor dem Abschlussstichtag vorliegen.

Es werden daher in der gemeindlichen Bilanz Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten), z.B. die im Dezember des Haushaltsjahres für den Januar des Folgejahres zu zahlende Beamtenbesoldung. Unter dem Begriff „Ausgaben“ werden nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge, z.B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten, verstanden. Entscheidend für die Zuordnung soll die betriebswirtschaftliche Beurteilung sein, so dass für die Bildung von aktiven Rechnungsabgrenzungsposten auch Abgänge von Forderungen oder Zugänge von Verbindlichkeiten in Betracht kommen können. Dabei ist zu beachten, dass das betreffende Finanzgeschäft spätestens am Abschlussstichtag abgeschlossen sein muss. Daraus folgt u.a., dass für abgegebene Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens keine aktiven Rechnungsabgrenzungsposten in Betracht kommen.

Bei der Entscheidung, ob Ausgaben als Aufwendungen dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder den Folgejahren zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ als wesentlichstes Kriterium abzustellen. Es ist daher zu prüfen, inwiefern Ausgaben durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Ein besonderes Merkmal des transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens ist es, dass es einen konkreten Bezug der Ausgaben im abgelaufenen Haushaltsjahr auf einen konkreten künftigen Zeitraum von Haushaltsjahren geben muss bzw. der Zeitraum objektiv bestimmbar ist. Der Leistungsvorgang und damit das Entstehen von Ertrag oder Aufwand muss in einem künftigen Haushaltsjahr liegen. Dies kann z.B. bei geleisteten Zuwendungen, Vorauszahlungen von Miete und Pacht, Versicherungsprämien usw. durch die Gemeinde gegeben sein. Fehlt ein solcher konkreter Bezug, sind derartige Geschäftsvorfälle nicht als Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig.

1.2 Rechnungsabgrenzung geleisteter Zuwendungen

1.2.1 Allgemeines

Bei gemeindlichen Zuwendungen ist i.d.R. die Gewährung einer einmaligen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung der Hauptzweck. Die Festlegung von Verwendungszweck und Zweckbindungsfrist löst grundsätzlich eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger aus, so dass wegen der mehrjährigen Wirkung eine aktive Rechnungsabgrenzung vorzunehmen ist. Für die Prüfung ist insbesondere auf den erteilten Zuwendungsbescheid abzustellen, der die Höhe des Zuwendungsbetrages, die Modalitäten im Umgang mit der gewährten Zuwendung festlegt sowie den Zuwendungsempfänger verpflichtet, den mit Hilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand zweckentsprechend über mehrere Jahre (mehrjährige Zweckbindungsfrist) zu verwenden. Diese Vorgaben bestimmen die ordnungsgemäße Bilanzierung. Ist die Gegenleistungspflicht des Zuwendungsempfängers nur zeitbezogen bestimmt, ist diese immer unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen. Dies hat zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung als Vermögensposition entsprechend der Erfüllung durch den Dritten zeitbezogen aufzulösen ist. Ist die Gegenleistungsverpflichtung aber ein auf eine Mengenleistung ausgerichtete Recht stellt einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens dar, der entsprechend zu aktivieren ist. Für solche Sachverhalte dürfen keine Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

1.2.2 Rechnungsabgrenzung und Sonderposten

Erhält die Gemeinde investive Zuwendungen und leitet sie diese zulässigerweise an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Abs. 2 GemHVO NRW), darf sie für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten bilden, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes wird. Ist kein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, jedoch die geleistete

Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Weil in diesem Fall kein Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten eine Periodenabgrenzung vorgenommen wird, darf die Gemeinde für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen. In Fällen der aktiven Rechnungsabgrenzung ist für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in entsprechender Art und Weise zu bilden und aufzulösen. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser Finanzierungsform vorgenommen.

1.2.3 Rechnungsabgrenzung bei Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte

Bei der Weiterleitung einer Zuwendung an Dritte, die von der Gemeinde als geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden wird, ohne dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des mit der Zuwendung finanzierten Vermögensgegenstandes ist, hat neben dem Ansatz eines aktiven Rechnungsabgrenzungspostens in ihrer Bilanz (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW) für die erhaltene Zuwendung in entsprechender Art und Weise einen passiven Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung vorgenommen. Dies ist jedoch dann nicht der Fall, wenn die Gemeinde nur für ihren eigenen zusätzlichen Zuwendungsanteil eine Gegenleistungsverpflichtung ausspricht. In diesen Fällen ist bei der Gemeinde der Erhalt der Zuwendung sowie die Weiterleitung ergebniswirksam zu erfassen.

2. Zu Absatz 2 (Rechnungsabgrenzung und Verbindlichkeiten):

Die Vorgaben zur aktiven Rechnungsabgrenzung gelten z.B. auch, wenn ein Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Ausgabebetrag. Der Rückzahlungsbetrag stellt dabei den Erfüllungsbetrag der Gemeinde dar. Der Ausgabebetrag ist der Betrag, zu dem die Gemeinde die Verbindlichkeit verkauft worden ist. In diesem Fall darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. Von dieser Regelung ist das Disagio betroffen, das den Kreditbeschaffungskosten zuzurechnen ist. Sie stellt ein Bilanzierungswahlrecht dar, zu dessen Anwendung die Gemeinde nicht verpflichtet ist. Wegen der öfters zu treffenden Entscheidung über den Umgang mit dem Disagio ist es sachlich sinnvoll, eine grundsätzliche Festlegung dazu in der Gemeinde zu treffen. Auch empfiehlt es sich, bei einer Bilanzierung eines Disagio ergänzende Angaben im Anhang zu machen.

3. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung):

3.1 Allgemeines

Der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ist Ausdruck einer Leistungsverpflichtung der Gemeinde, die der ergebniswirksamen Vereinnahmung der erhaltenen zeitraumbezogenen Zahlung entgegen steht. Dafür müssen zweiseitige Leistungsverpflichtungen bestehen und der Dritte muss eine Vorleistung erbracht haben. Außerdem stellt ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten einen bilanztechnischen Posten dar, der der periodischen Ergebnisermittlung dient, wenn eine Rechnungsabgrenzung durch andere Bilanzposten nicht möglich ist. So besteht bei Wertansätzen unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ keine abgrenzungspflichtige zeitraumbezogene Verpflichtung für die Gemeinde.

Es werden daher in der gemeindlichen Bilanz passive Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres bei der Gemeinde eingehen, diese Zahlungen aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach dem Abschlussstichtag darstellen (transitorische Posten). Ist davon das aktuelle Haushaltsjahr und künftige Haushaltsjahre betroffen, wird ein Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig aufgelöst. Unter dem Begriff „Einnahmen“ werden nicht nur die baren und unbaren Zahlungsvorgänge, z.B. Kassenzahlungen, Überweisungen von Bankkonten, verstanden. Entscheidend für die Zuordnung soll die be-

triebswirtschaftliche Beurteilung sein, so dass für die Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten auch Zugänge von Forderungen oder Abgänge von Verbindlichkeiten in Betracht kommen können. Dabei ist zu beachten, dass die Zahlung aus dem betreffenden Finanzgeschäft nicht spätestens am Abschlussstichtag eingegangen sein muss. Auch ein rechtlich bindender Bescheid, der spätestens am Abschlussstichtag vorliegt, kann für die vorzunehmende Rechnungsabgrenzung als ausreichend angesehen werden.

Die Höhe des Ansatzes der passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der gemeindlichen Bilanz ist daher im Einzelfall nach dem Umfang der erhaltenen Vorauszahlung und nach dem rechtlichen Wertverhältnis der von der Gemeinde noch zu erbringenden Gegenleistung zu bestimmen. Sollten durch die Erbringung der Gegenleistung durch die Gemeinde noch dadurch verursachte Kosten anfallen, bleibt dies bei der Festlegung der Höhe eines Rechnungsabgrenzungspostens unberücksichtigt.

3.2 Zeitbezug der Einnahmen und Gegenleistungen auf einen konkreten künftigen Zeitraum

Als wesentliches Kriterium für die Entscheidung, ob Einnahmen als Erträge dem abgelaufenen Haushaltsjahr oder einem Folgejahr zuzuordnen sind, ist auf den „wirtschaftlichen Grund“ abzustellen. Hierbei ist zu prüfen, inwiefern Einnahmen durch bestimmte, im abgelaufenen Jahr empfangene Gegenleistungen oder erst durch künftig zu erwartende Gegenleistungen wirtschaftlich verursacht sind. Ein besonderes Merkmal der transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens ist es daher, dass ein konkreter Bezug der im Haushaltsjahr erhaltenen Einnahmen auf einen konkreten künftigen Zeitraum besteht bzw. objektiv bestimmbar sein muss. Dieser Zeitraum muss nicht zwingend das folgende Haushaltsjahr sein, sondern er kann auch ein oder mehrere andere künftige Haushaltsjahre umfassen I.d.R. sind solche Voraussetzungen bei erhaltenen Vorauszahlungen von Miete und Pacht erfüllt. Aber auch bei einmalig von Dritten gezahlten Entgelten, z.B. eine Einmalzahlung durch das Land oder den Bund zur Abgeltung von laufenden Verpflichtungen aus der Straßenentwässerung, ist von der Gemeinde eine Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

Neben der zeitlichen Zuordnung der erhaltenen Einnahmen müssen für eine Rechnungsabgrenzung auch die damit in Zusammenhang stehenden und noch ausstehenden Gegenleistungen der Gemeinde zeitbezogen und periodisch aufteilbar sein. Die passive Rechnungsabgrenzung setzt daher eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde und damit ein Dauerschuldverhältnis voraus. Fehlt dies, so sind derartige Geschäftsvorfälle nicht unter dem passiven Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig. Der Zeitbezug verlangt auch, im Rahmen der Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten deren Auflösung festzulegen. So sind bei einer Vorauszahlung für mehrere Haushaltsjahre die auf die einzelnen Haushaltsjahre entfallenden Beträge periodengerecht zu bestimmen. Im Rahmen der jährlichen Haushaltswirtschaft ist dann eine anteilige Auflösung der gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass ein Ertrag erst dann für das einzelne Haushaltsjahr realisiert ist, wenn die geschuldete Gegenleistung durch die Gemeinde erbracht wurde.

3.3 Rechnungsabgrenzung bei „Friedhofsgebühren“

Aus den unterschiedlichen Zwecksetzungen heraus bestehen Unterschiede zwischen dem Haushaltsrecht und dem Abgabenrecht. Das NKF verlangt - wie das bisherige Haushaltsrecht - keine Identität zwischen dem Haushaltsrecht und Abgabenrecht der Gemeinden. Dies zeigt sich z.B. bei der Abgrenzung von Vorauszahlungen im gemeindlichen Aufgabenbereich „Friedhöfe“.

3.3.1 Nutzungsrechte an einer Grabfläche

Ob das Erfordernis einer Rechnungsabgrenzung auch bei den für Gemeinden typischen Friedhofsgebühren für die Nutzung einer Grabfläche vorliegt, ist haushaltsmäßig von der wirtschaftlichen Bewertung des zu Grunde liegenden Vorgangs abhängig und nicht davon, welche örtlichen Leistungen als Gebührentatbestände bestimmt bzw. in der entsprechenden Satzung dazu verankert wurden. Die Einschätzung, es handelt sich ausschließlich um die einmalige Verleihung eines Nutzungsrechtes an einer Grabfläche, reicht allein nicht aus, um keine Rechnungsabgrenzung vorzunehmen. Vielmehr muss das verliehene Nutzungsrecht dahingehend geprüft, was es wirtschaftlich für die Gemeinde bedeutet. Neben der zeitlichen Zuordnung der Gebühreneinnahmen muss auch

die ausstehende Gegenleistung der Gemeinde zeitbezogen und periodisch aufteilbar sein. Die passive Rechnungsabgrenzung in der gemeindlichen Bilanz setzt daher eine gleichbleibende Dauerverpflichtung der Gemeinde als Dauerschuldverhältnis voraus.

In der Regel entsteht durch die Verleihung des Nutzungsrechtes an einer Grabfläche an einen Dritten eine Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde. Die Gemeinde muss einem Dritten eine abgegrenzte Fläche des Friedhofs über einen bestimmten, mehrjährigen Zeitraum überlassen und hat dafür im Voraus ein Entgelt erhalten. Dieser Sachverhalt erfordert eine periodengerechte Abgrenzung der Gegenleistungsverpflichtung der Gemeinde und einen daher einen Ansatz auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz. Zur Bemessung des anzusetzenden Wertes wird wie bei anderen erhaltenen Vorauszahlungen, die zu einer Rechnungsabgrenzung führen, das erhaltene Entgelt herangezogen. Diese Rechnungsabgrenzung ist vergleichbar mit der Rechnungsabgrenzung auf der Aktivseite der Bilanz, die erfolgen muss, wenn eine Gemeinde mit der Gewährung einer Zuwendung einem Dritten eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt.

3.3.2 Dauergrabpflege durch die Gemeinde

Die Gemeinde, die mit einem Dritten eine Vereinbarung über eine Dauergrabpflege für einen festgelegten Zeitraum abgeschlossen und dafür im Voraus ein Entgelt erhalten haben, muss auch in diesen Fällen haushaltsmäßig gleichfalls eine periodengerechte passive Rechnungsabgrenzung vornehmen.

3.3.3 Passive Rechnungsabgrenzung und gebührenrechtliche Kalkulation

Abzugrenzen von der passiven Rechnungsabgrenzung ist jedoch die gebührenrechtliche Kalkulation von Friedhofsgebühren, die auf der Grundlage des Kommunalabgabengesetzes (KAG) vorzunehmen ist. In einer Gebührenkalkulation soll das Gebührenaufkommen die voraussichtlichen Kosten der Einrichtung oder Anlage erreichen, aber nicht unbedingt übersteigen. Kosten in diesem Sinne sind dabei die nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ansatzfähigen Kosten. Der Gebührenrechnung darf zudem nur ein Kalkulationszeitraum von höchstens drei Jahren zu Grunde gelegt werden (vgl. § 6 Abs. 2 KAG). Die Einhaltung dieser Grundsätze kann dazu führen, dass bei einer ausgeglichenen Gebührenrechnung haushaltsmäßig eine „Unterdeckung“ im betreffenden Produktbereich entsteht. Dies war in der Vergangenheit oftmals so, auch in umgekehrter Weise. Die abgabenrechtlichen Gesichtspunkte führen jedoch nicht zu einer anderen haushaltswirtschaftlichen Bewertung des o.a. Sachverhaltes. Dies gilt gleichfalls auch dann, wenn die Größe der Grabstätte sowie die voraussichtliche Liegezeit als Variablen in der Ermittlung einer zutreffenden Gebührenhöhe einbezogen werden.

4. Auflösung der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten

In dem bei der Bildung der Rechnungsabgrenzungsposten festgelegten Zeitraum, ist in jedem Haushaltsjahr eine periodenbezogene ergebniswirksame Auflösung sowohl bei den aktiven als auch bei den passiven Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen. Sie erfolgt bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten i.d.R. in gleichmäßigen (planmäßigen) Raten, vergleichbar den Abschreibungen bei abnutzbaren Vermögensgegenständen. Bei passiven Rechnungsabgrenzungsposten findet i.d.R. ebenfalls eine gleichmäßige Auflösung statt, die aber von den Verhältnissen im Einzelfall abhängig ist. Die Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzungsposten kann daher in Einzelfällen ggf. auch ungleichmäßig erfolgen. Wenn dies der Fall ist, muss gewährleistet sein, dass dadurch keine willkürliche Auflösung erfolgt.



§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

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

(2) ¹Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. ²Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.

(3) ¹Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. ²Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. ³In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

(4) ¹Erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, deren ertragswirksame Auflösung durch den Zuwendungsgeber ausgeschlossen wurde, sind in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils der Vermögensgegenstände in einer Sonderrücklage zu passivieren. ²Diese Sonderrücklage kann auch gebildet werden, um die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. ³In dem Jahr, in dem die vorgesehenen Vermögensgegenstände betriebsbereit sind, ist die Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage insoweit aufzulösen. ⁴Sonstige Sonderrücklagen dürfen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

(5) ¹Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen, die im Rahmen einer Zweckbindung bewilligt und gezahlt werden, sind als Sonderposten auf der Passivseite zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen anzusetzen. ²Die Auflösung der Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen.

(6) ¹Kostenüberdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen am Ende eines Kalkulationszeitraumes, die nach § 6 des Kommunalabgabengesetzes in den folgenden drei Jahren ausgeglichen werden müssen, sind als Sonderposten für den Gebührenaussgleich anzusetzen. ²Kostenunterdeckungen, die ausgeglichen werden sollen, sind im Anhang anzugeben.

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

Erläuterungen zu § 43:

1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Die Vorschrift sieht vor, dass immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder die selbst hergestellt wurden, nicht aktiviert werden dürfen. Das Verbot in dieser Vorschrift bezieht sich einerseits auf den Tatbestand „nicht entgeltlich erworben“ sowie auf den weiteren Tatbestand „selbst hergestellt“, die jeder für sich zu betrachten und zu bewerten sind. Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen lediglich „innerbetriebliche“ Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden.

Zu aktivieren sind dagegen die immateriellen Vermögensgegenstände, die von der Gemeinde gegen Entgelt erworben worden sind. Ein entgeltlicher Erwerb findet statt, wenn bei einem Erwerbsgeschäft das Entgelt als Gegenleistung für den Vermögensübergang von einem Dritten auf die Gemeinde gezahlt wird. Zur Frage der

Aktivierbarkeit von Software als immaterielle Vermögensgegenstände (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 3 Nr. 4.1.1.2 GemHVO NRW).

2. Zu Absatz 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):

Von der Gemeinde gewährte Zuwendungen müssen abhängig von ihrem Charakter und ihrer Zwecksetzung im neuen Rechnungswesen behandelt werden. Die geleistete Zuwendung an Dritte kann zu einem Vermögensgegenstand führen, der dann in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist, wenn die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes anzusehen ist. Von der Gemeinde ist aber auch dann eine Aktivierung vorzunehmen, wenn wegen der geleisteten Zuwendung dem Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt wurde, die er in einem bestimmten Zeitraum oder in einer bestimmten Menge zu erfüllen hat. Diese Gegenleistungsverpflichtung ist dann unter dem zutreffenden Bilanzposten auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Eine Zweckbindungsfrist, die aus Sicht des Zuwendungsgebers zu betrachten und lediglich auf einen möglichen Rückzahlungsanspruch der Gemeinde ausgerichtet ist, bleibt bei der zeitlichen Festlegung unberücksichtigt. Werden dagegen gemeindliche Zuwendungen ohne besondere Verpflichtungen an Dritte gewährt, besteht dafür bei der Gemeinde keine Aktivierungsmöglichkeit. Derartige gemeindliche Zuwendungen stellen Transferaufwendungen dar und sind in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen.

2.1 Zu Satz 1 (Aktivierung bei wirtschaftlichem Eigentum der Gemeinde):

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. durch die Gemeinde die Höhe der finanziellen Leistungen, der Verwendungszweck sowie eine Zweckbindungsfrist und ggf. eine Rückzahlungsverpflichtung festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum inne hat. Liegt dieses bei der Gemeinde, ist es geboten, den geförderten Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn der geförderte Dritte der rechtliche Eigentümer dieses Vermögensgegenstandes ist. Zum Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“ siehe auch die Erläuterungen zu § 33 GemHVO NRW.

Dabei ist auch der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt, die diese auch für ihre Investitionen verwenden und entsprechend Sonderposten in ihrer Bilanz bilden. Diese Zuwendungen führen in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen und lösen ggf. eine Abschreibungspflicht aus.

2.2 Zu Satz 2 (Aktivierung bei einer Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers):

2.2.1 Allgemeines

Die Festlegung von Verwendungszweck und Zweckbindungsfrist bei der Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde löst grundsätzlich eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger aus, die zeitbezogen oder mengenbezogen sein kann. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher in den Fällen, in denen die Gemeinde nicht das wirtschaftliche Eigentum an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand inne hat, die vorherige Prüfung, ob eine aktivierungsfähige Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers gegenüber der Gemeinde besteht. Für die Prüfung ist insbesondere auf den erteilten Zuwendungsbescheid abzustellen, der die Höhe des Zuwendungsbetrages und die Modalitäten im Umgang mit der gewährten Zuwendung festlegt sowie den Zuwendungsempfänger verpflichtet, den mit Hilfe der gemeindlichen Zuwendung beschafften Vermögensgegenstand über mehrere Jahre zweckentsprechend zu verwenden und ggf. eine Leistung gegenüber der Gemeinde zu erbringen. Handelt es sich um eine Leistung, die nicht zur Schaffung eines bleibenden Wertes bei der Gemeinde führt, so sind solche Zuwendungen als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu erfassen.

Aus Vorgaben im Zusammenhang mit der Gewährung einer Zuwendung durch die Gemeinde entsteht eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfängers, die durch die Gemeinde aktivierbar ist. Unter Berücksichtigung des Zuwendungsbetrages und der zeitlichen oder mengenmäßigen Bindung, ggf. in Verbin-

dung mit der festgelegten Zweckbindungsfrist, ist der Umfang der Aktivierung, zu bestimmen. Die Vorschrift legt für die Bilanzierung den haushaltsmäßigen Schwerpunkt auf die zeitliche Bindung des Dritten. Dies ist auch dann gegeben, wenn die Gemeinde den Zuwendungsempfänger zu zeit- und mengenbezogenen Leistungen verpflichtet. Außerdem sieht die Vorschrift als Regelfall bei den Gemeinden nur die Bilanzierung einer zeitbezogenen Gegenleistungsverpflichtung vor. In Einzelfällen kann, z.B. aus den örtlichen Gegebenheiten heraus, eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung bestehen oder der mengenbezogene Anteil an der Gegenleistungsverpflichtung gewichtiger sein als die zeitbezogene Verpflichtung. Unter Beachtung der GoB muss dann eine sachlich zutreffende Bilanzierung der Gegenleistungsverpflichtung vorgenommen werden.

2.2.2 Zeitbezogene Gegenleistungsverpflichtung

Der Hauptzweck der gemeindlichen Zuwendung ist i.d.R. die Gewährung einer einmaligen Finanzleistung in Form von Geldmitteln an Dritte zur Gewährleistung einer mehrjährigen Aufgabenerfüllung. Eine solche Zuwendung stellt eine Vorausleistung der Gemeinde auf eine noch nicht erfüllte Gegenleistungsverpflichtung dar. Ist die Gegenleistungspflicht des Zuwendungsempfängers nur zeitbezogen bestimmt, ist diese immer unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen. Dies hat zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung als Vermögensposition entsprechend der Erfüllung durch den Dritten zeitbezogen aufzulösen ist.

2.2.3 Mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung

Die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers auf Grund der geleisteten Zuwendung der Gemeinde kann ganz oder teilweise mengenbezogen sein. Liegt nur eine mengenbezogene Gegenleistungsverpflichtung des Dritten vor, soll diese auch als solche in der gemeindlichen Bilanz unter Beachtung der GoB aktiviert werden. Die Bilanzierung einer Mengenleistung ist davon abhängig, ob die Gemeinde damit einen konkreten materiellen oder immateriellen Anspruch bzw. ein Recht erwirbt. Ein materieller Anspruch ist in der gemeindlichen Bilanz als Forderung oder sonstiger Vermögensgegenstand im Umlaufvermögen anzusetzen. Ein auf eine Mengenleistung gerichtetes Recht stellt dagegen einen immateriellen Vermögensgegenstand des Anlagevermögens dar. Dieses ist wegen der geleisteten Zuwendung der Gemeinde als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen. Der Ansatz einer mengenbezogenen Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz hat zur Folge, dass die betreffende Vermögensposition auch mengenbezogen, entsprechend der Erfüllung durch den Dritten, zu mindern bzw. abzuschreiben ist.

2.3 Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung: Erfassung als Transferaufwendungen

Bei einer finanziellen Unterstützung eines Dritten durch die Gemeinde wird mit der Gewährung von Zuwendungen nicht immer eine Gegenleistung von dem Zuwendungsempfänger verlangt. Die Gemeinde verfügt dann nicht über einen aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand, eine Gegenleistungsverpflichtung oder ein mengenbezogenes Nutzungs- oder Bezugsrecht, dass als immaterieller Vermögensgegenstand zu qualifizieren wäre. Gewährte Zuwendungen der Gemeinde ohne Gegenleistungsverpflichtung stellen deshalb nur Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung unter der Position „Transferaufwendungen“ zu erfassen sind. Ein Ansatz in der gemeindlichen Bilanz kommt in diesen Fällen nicht in Betracht.

2.4 Gewährung von investiven Zuwendungen an Organisationseinheiten der Gemeinde

Ein Anlass, bei der Gewährung von Zuwendungen nicht über einen gesonderten aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder eine Gegenleistungsverpflichtung zu verfügen, besteht für die Gemeinde, wenn sie ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt, die diese für Investitionen verwenden und entsprechend der gewährten Zuwendung einen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen. Die gewährten Zuwendungen führen dann in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen und nicht zu einem weiteren gesonderten aktivierungsfähigen Vermögensgegenstand oder einer Gegenleistungsverpflichtung. Wegen der bei den Organisationseinheiten vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung der gebildeten Sonderposten muss auch die Gemeinde den erhöhten Wertansatz für Finanzanlagen in ihrer Bilanz durch planmäßige Ab-

schreibungen vermindern und zwar in der gleichen Weise wie in der betreffenden Organisationseinheit der gebildete Sonderposten aufgelöst wird.

2.5 Gesamtbetracht der geleisteten Zuwendungen der Gemeinde

Für die Bestimmung, welchen Charakter eine geleistete Zuwendung hat, sind der Zuwendungsbescheid oder sonstige (vertragliche) Unterlagen über die Zuwendung zu prüfen. Das folgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 76) soll lediglich noch einmal die Prüfschritte für den Regelfall bei den Gemeinden aufzeigen.

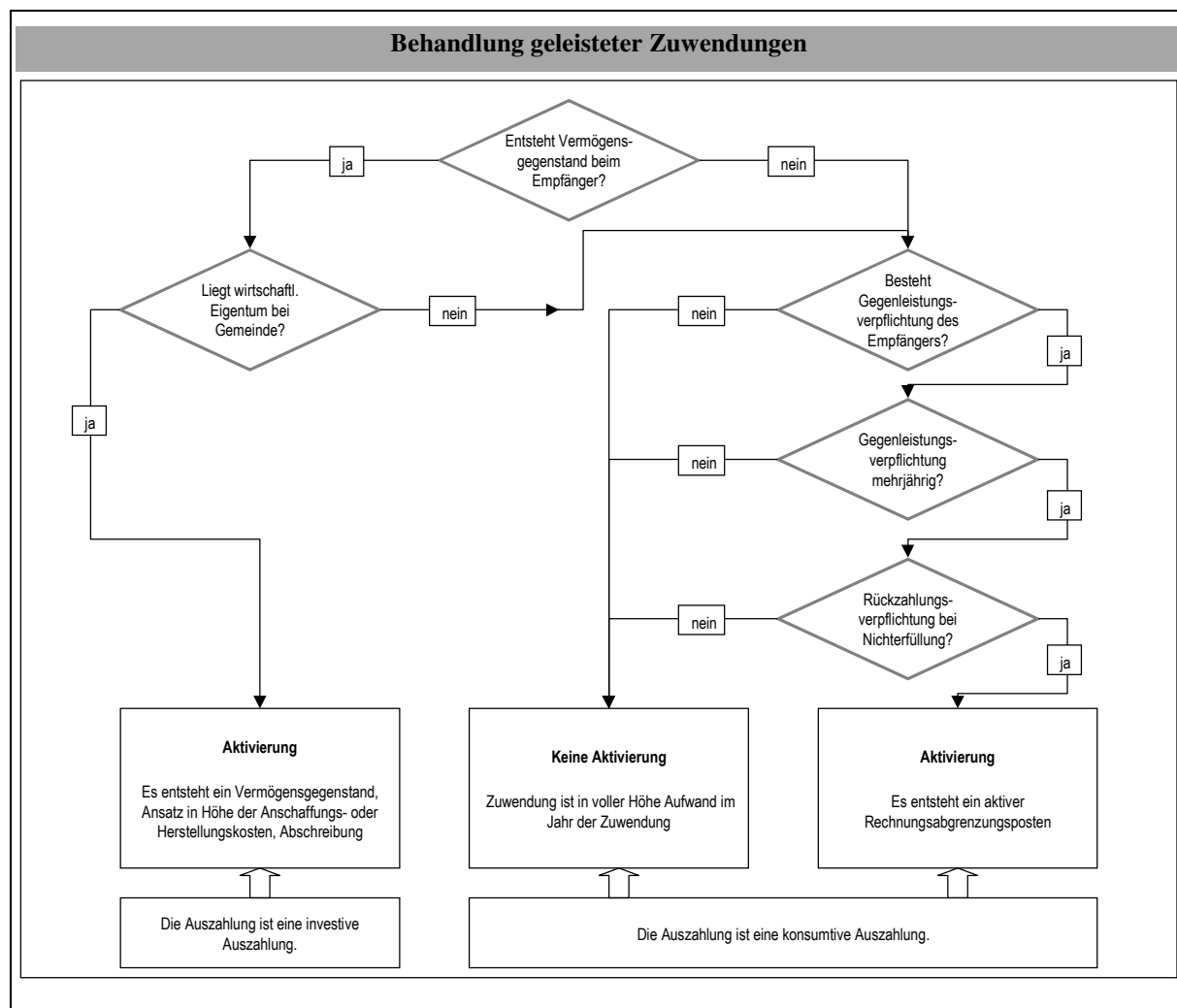


Abbildung 93 „Behandlung geleisteter Zuwendungen“

Die geleisteten Zuwendungen sind je nach ihrem Charakter in den drei beschriebenen Arten zu behandeln. Führen sie zu einem Vermögensgegenstand bei der Gemeinde, der in der Bilanz aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben wird, ist in der Finanzrechnung die Auszahlung der Zuwendung als Investitionsauszahlung zu erfassen. Dies gilt auch, wenn für eine Gegenleistungsverpflichtung in der gemeindlichen Bilanz ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt werden kann, der über mehrere Jahre aufwandswirksam aufgelöst wird. Die sonstigen geleisteten Zuwendungen stellen Transferaufwendungen dar und sind in der Finanzrechnung als Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit zu erfassen.

2.6 Rechnungsabgrenzungsposten wegen der Weitergabe einer Zuwendung und Sonderposten

Erhält die Gemeinde investive Zuwendungen und leitet sie diese zulässigerweise an Dritte zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Abs. 2 GemHVO NRW), darf sie für die erhaltene investive Zuwendung nur dann einen Sonderposten bilden, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes wird. Ist kein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Weil in diesem Fall kein Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten eine Periodenabgrenzung vorgenommen wird, darf die Gemeinde für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen. In Fällen der aktiven Rechnungsabgrenzung ist für die erhaltene Zuwendung ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten in entsprechender Art und Weise zu bilden und aufzulösen. Durch beide Bilanzkorrekturposten wird die notwendige Periodenabgrenzung bei dieser Finanzierungsform vorgenommen.

3. Zu Absatz 3 (Zweckgebundene Deckungsrücklage):

Die Vorschrift regelt ergänzend zur haushaltswirtschaftlichen Übertragung von Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW) den bilanztechnischen Ausweis sowie deren spätere Inanspruchnahme bzw. Auflösung. Anders als in der Kameralistik führt die Übertragung von Ermächtigungen im NKF zu einer unmittelbaren Veränderung der beschlossenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan und damit zu einer wirtschaftlichen Belastung des Folgejahres. Wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs ist es erforderlich, entsprechend der Ermächtigungsübertragung, die zu einer Erhöhung der künftigen Aufwendungen führen kann, eine entsprechende „Deckung“ zu schaffen. Diesem Zweck dient die für diesen Fall vorgesehene Deckungsrücklage.

Im Umfang der vorgenommenen Ermächtigungsübertragungen zum Abschlussstichtag ist deshalb in der Bilanz die zweckgebundene Deckungsrücklage als ein gesonderter Posten bzw. als „davon-Vermerk“ anzusetzen. Damit werden mögliche zusätzliche Belastungen des folgenden Haushaltsjahres abgebildet, die durch Ermächtigungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr entstehen könnten. Ob und in welchem Umfang eine tatsächliche Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen im neuen Haushaltsjahr erfolgen wird, ist zum Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses nur abschätzbar. Außerdem ist es wegen des Verwaltungsablaufs nicht vertretbar, eine Inanspruchnahme der übertragenen Ermächtigungen von einem gesonderten Ratsbeschluss abhängig zu machen oder eine Inanspruchnahme von Ermächtigungen bis zur Feststellung des Jahresabschlusses hinaus zu schieben. Vor diesem Hintergrund soll die Deckungsrücklage als „davon-Vermerk“ unter dem Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“ angesetzt werden. Werden die übertragenen Ermächtigungen im Folgejahr in Anspruch genommen und stehen diesen zusätzlichen Aufwendungen keine Mehrerträge gegenüber oder ist nicht auf andere Aufwendungen verzichtet worden, kann bei der Beschlussfassung des Rates über den Jahresabschluss dieses Haushaltsjahres eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder aber auch der allgemeinen Rücklage erforderlich werden. Im Anhang, der zum Jahresabschluss des Haushaltsjahres gehört, aus dem heraus Ermächtigungen übertragen werden, sollte eine Erläuterung enthalten sein, wenn als Folge der Ermächtigungsübertragung eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder der allgemeinen Rücklage erwartet wird.

4. Zu Absatz 4 (Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz):

4.1 Zu Satz 1 (Sonderrücklage bei fehlender Ertragswirksamkeit der Zuwendung):

4.1.1 Allgemeines

Zuwendungen, die Gemeinden für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erhalten, und deren ertragswirksame Auflösung der Zuwendungsgeber ausgeschlossen hat, sind als eine allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten. Sie sind, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in einer Sonderrücklage im Eigenkapital anzusetzen.

4.1.2 Bisher kein Verbot einer ertragswirksamen Auflösung investiver Zuwendungen

Das Land als Zuwendungsgeber hat bisher überwiegend keine sofortige ertragswirksame Auflösung der von ihm gewährten investiven Zuwendungen zugelassen. Daher sind in der gemeindlichen Bilanz für die erhaltenen Investitionspauschalen grundsätzlich die entsprechend der Verwendung der Zuwendungsmittel notwendigen Sonderposten anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Erst wenn z.B. das Land als Zuwendungsgeber durch das GFG oder im einzelnen Zuwendungsbescheid bestimmt, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen diese von der Gemeinde nach den Vorgaben dieser Vorschrift bilanziert werden. Dies gilt entsprechend, wenn andere Dritte der Gemeinde Zuwendungen gewähren.

4.2. Zu Satz 2 (Sonderrücklage zur Sicherung der Beschaffung von Vermögensgegenständen):

Es war geboten, den Gemeinden zu ermöglichen, eine aus eigenem Bedürfnis heraus vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Die Sonderrücklage soll daher dazu dienen, Ersatzbeschaffungen von Vermögensgegenständen zu ermöglichen, insbesondere dann, wenn diese bereits aus der Vermögensmasse der Gemeinde ausgeschieden sind (Reinvestitionsrücklage). Soll eine solche Rücklage von der Gemeinde gebildet werden, ist das Kriterium „Wahrscheinlichkeit der Realisierung“ besonders zu beachten. Anhand der Prüfung der Leistungsfähigkeit der wirtschaftlichen Möglichkeiten der Gemeinde soll die Realisierbarkeit ermittelt werden. Nur für Investitionsmaßnahmen mit hinreichend bestimmter Umsetzung bietet es sich an, eine Sonderrücklage, die auch als Ansparrücklage ausgestaltet sein kann, zu bilden. Deren Aufbau sollte durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung umfassen soll. Bei Bedarf kann die Planungsrechnung auch einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen.

4.3. Zu Satz 3 (Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage):

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, in dem Jahr, in dem ein mit von Dritten erhaltenen Finanzmitteln finanzierter Vermögensgegenstand betriebsbereit ist, die gebildete Sonderrücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen. Liegt die Betriebsbereitschaft des hergestellten oder angeschafften Vermögensgegenstandes vor, ist davon auszugehen, dass ab diesem Zeitpunkt die gesonderte Bindung im gemeindlichen Eigenkapital im Sinne der erhaltenen Zuwendung oder der selbst bestimmten angesammelten Mittel entbehrlich ist.

4.4. Zu Satz 4 (Bildung sonstiger Sonderrücklagen):

4.4.1 Allgemeines

Die Vorschrift stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung kann durch sonstige gesetzliche Vorschriften bestimmt sein, dass für besondere gemeindliche Sachverhalte eigene Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können. Darüber hinaus bedarf es herausragender Anlässe und einer Gefährdung, dass durch den Jahresabschluss nicht mehr in vollem Umfang ein zutreffendes Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt wird, um eine ausgewählte Sonderrücklage für einen bestimmten Zweck gesondert anzusetzen, z.B. eine Sonderrücklage für eine rechtlich selbstständige kommunale (örtliche) Stiftung.

4.4.2 Sonderrücklage wegen der Aktivierung kommunaler Stiftungen

Ein besonderer gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen Aufgabenbereich in eine rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen überführt hat. Als solche kommunalen Stiftungen sind

rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar. Das Stiftungsrecht lässt es dabei nicht zu, dass das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch genommen werden kann. Gleichwohl vermehrt das Stiftungsvermögen das Anlagevermögen der Gemeinde, auch wenn es durch den Stifterwillen der Gemeinde nur bestimmten Zwecken dient, mit der Auswirkung eines höheren Eigenkapitals in der gemeindlichen Bilanz. Diese Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsgeschäft und Stiftungsrecht bedingt, dass dem zweckbezogenen Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen muss. Auch wenn im Stiftungsgesetz für gemeindliche Stiftungen keine ausdrückliche Regelung für ihren Umgang im neuen Rechnungswesen der Gemeinden getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass die Eigenkapitalmehrung der Gemeinde aus dem Stiftungsgeschäft haushaltsmäßig nicht frei verfügbar ist. Im Eigenkapital ist daher eine Verwendungsbeschränkung vorzunehmen, mit der Folge, dass dort in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftungen der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Bilanzierung ist sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche Stiftungen sind nach § 116 GO NRW auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Auch die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern die vorgenommene Auslegung des Stiftungsrechts und die daran anknüpfende Vorgehensweise für die Erfassung solcher Stiftungen in der gemeindlichen Bilanz.

5. Zu Absatz 5 (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen und Beiträge):

5.1 Zu Satz 1 (Bildung von Sonderposten):

In der gemeindlichen Bilanz müssen die Finanzleistungen Dritter, die durch die Hingabe von Kapital zur Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen erfolgen und zur Aufgabenerledigung der Gemeinde beitragen, gesondert angesetzt werden, damit im gemeindlichen Jahresabschluss die Bilanz ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt. Die von Dritten erhaltenen Finanzmittel dürfen nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des damit finanzierten Vermögensgegenstandes in Abzug gebracht werden, sondern sind zu passivieren. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz als Sonderposten anzusetzen, weil diese Finanzmittel betriebswirtschaftlich zum Teil als Fremdkapital und zum Anderen als Eigenkapital anzusehen sind. Eine sofortige vollständige ergebniswirksame Vereinnahmung kommt nicht in Betracht. Die Gemeinde hat die erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in ihrer Bilanz zu passivieren, die ihr im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen gewährt werden und von ihr nicht frei verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich dabei aber um nicht rückzahlbare Zuwendungen handeln.

Für die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen stellt der vom Zuwendungsgeber festgelegte „investive“ Verwendungszweck die Verbindung zu den damit finanzierten Vermögensgegenständen her. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen. Wenn rückzahlbare Zuwendungen als Darlehen gewährt werden, die für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten, stellen diese Zuwendungen für die Gemeinde jedoch Verbindlichkeiten dar und sind in der gemeindlichen Bilanz entsprechend anzusetzen. Die enge Verbindung zwischen dem Sonderposten und dem einzelnen Vermögensgegenstand bedingt, dass daher nur jeweils ein Sonderposten für einen Vermögensgegenstand zu bilden und diesem zuzuordnen ist. Ein solcher Sonderposten nimmt die erhaltenen Zuwendungen auf, auch wenn mehrere Zuwendungsgeber an der Finanzierung des betreffenden Vermögensgegenstandes beteiligt sind. Ein Sonderposten für jeden Vermögensgegenstand ist auch ausreichend, weil der Sonderposten aufzuzeigen hat, dass und in welchem Umfang der betreffende Vermögensgegenstand mit Finanzhilfen Dritter finanziert wurde. Eine Information über die Herkunft der Finanzhilfen nach Zuwendungsgebern kann zusätzlich im Anhang erfolgen. Auch die Gewährleistung der zutreffenden haushaltsmäßigen Auswirkungen durch Abschreibungen des Vermögensgegenstandes und Auflösung des zugeordneten Sonderpostens erfordert eine Zusammengehörigkeit von Vermögensgegenstand und dem ihm zugeordneten Sonderposten.

5.1.2 Sonderposten für erhaltene Zuwendungen für Investitionen

5.1.2.1 Allgemeines

Die erhaltenen investiven Zuwendungen stellen für die Gemeinde zusätzliche Finanzierungsmittel dar, die jedoch nicht unmittelbar als Kapitalbeitrag (Fremdkapital/Eigenkapital) zu bilanzieren sind. Sie bilden vielmehr Ergebnisbeiträge, die jährlich die Abschreibungen für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mindern. Eine sofortige vollständige ergebniswirksame Vereinnahmung kommt daher nicht in Betracht. Bei der Behandlung von nicht rückzahlbaren investiven Zuwendungen sind die Vorgaben des Dritten als Zuwendungsgeber und die periodengerechte Zuordnung der erhaltenen Finanzleistungen vorrangig zu beachten. Der Zuwendungsgeber stellt mit der Gewährung einer Zuwendung für Investitionen langfristig der Gemeinde Kapital für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zur zweckbezogenen Aufgabenerfüllung zur Verfügung. Der zu erfüllende Zweck kann dabei vom Geldgeber projektbezogen oder allgemeiner gefasst sein. Diese Grundsätze gelten auch für Beiträge für Investitionen der Gemeinde.

Ein Zweck ist bereits dann vom Zuwendungsgeber festgelegt, wenn er bestimmt, dass z.B. eine investive Zuwendung gewährt wird. Bereits die Qualifizierung einer Zuwendung als „investiv“ stellt eine Verwendungsvorgabe für die Gemeinde dar, die sie beim Einsatz der Mittel bis hin zum möglichen Nachweis der Verwendung beachten muss. Auch wenn kein Einzelnachweis vom Zuwendungsgeber verlangt wird bzw. ihm die ordnungsmäßige haushaltswirtschaftliche Behandlung als „Nachweis“ ausreichend ist, entbindet dies nicht von der genannten allgemeinen Verwendungsvorgabe. Im NKF müssen daher die gewährten Zuwendungen auch entsprechend der vorgegebenen Verwendung bilanziert werden. Die Zweckbindung einer Zuwendung entsteht nicht erst im Verwaltungsverfahren der Bewilligungsbehörde, sondern z.B. bereits durch vorangehende gesetzliche Vorgaben. Das Haushaltsgesetz des Landes oder das Gemeindefinanzierungsgesetz können derartige Zwecke festlegen, die eindeutige Verwendungsvorgaben für die Gemeinden darstellen und beim Erhalt solcher Finanzmittel einzuhalten und umzusetzen sind.

5.1.2.2 Passivierung erhaltener Zuwendungen

Erhaltene i.d.R. nicht rückzahlbare investive Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen stellen für die Gemeinde als Zuwendungsempfänger erst nach ihrer Verwendung kein echtes Fremdkapital mehr dar. Sie sind aber wegen ihrer langfristigen Zweckbindung auch nicht als echtes Eigenkapital der Gemeinde zu qualifizieren. Der vorgegebene mehrjährige bzw. langfristige Einsatz der erhaltenen Zuwendungsmittel und ihr Eigenkapitalcharakter bedingt, sie deshalb als Sonderposten zu bewerten und entsprechend auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz zwischen Eigenkapital und Fremdkapital anzusetzen. Dies gilt auch für erhaltene „konsumtive“ Zuwendungen, wenn diese von der Gemeinde in zulässiger Weise für investive Zwecke verwendet werden. Die Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen muss auch mit dem Zuwendungsrecht in Einklang stehen. Entsprechendes gilt für die erhaltenen Beiträge für Investitionen.

Die Zulässigkeit der Passivierung der erhaltenen investiven Zuwendungen als Sonderposten entsteht aus dem vom Zuwendungsgeber festgelegten „investiven“ Verwendungszweck und den damit finanzierten Vermögensgegenständen. Erst nach zweckentsprechender Verwendung der erhaltenen Zuwendung erhält dieses von Dritten gegebene Kapital den für den Ansatz als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz notwendigen Eigenkapitalcharakter. Außerdem besteht nach der zweckentsprechenden Verwendung der Zuwendung i.d.R. für den Zuwendungsempfänger keine Rückzahlungsverpflichtung mehr. Die Bilanzierung von erhaltenen Zuwendungen als Sonderposten in der Bilanz bzw. die Ermittlung des Wertansatzes hat daher immer im Gleichklang mit der Aktivierung des betreffenden Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

5.1.2.2.1 Ansatz von Sonderposten nach Verwendung der erhaltenen Zuwendung

5.1.2.2.1.1 Allgemeines

Wenn die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhält, sie aber noch nicht den dadurch zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, muss sie im Jahresabschluss

gleichwohl diese erhaltenen Zuwendungen passivieren. Weil in einem solchen Fall die Zuwendungsmittel noch nicht zweckentsprechend verwandt wurden, dürfen sie noch nicht als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Diese erhaltenen Zuwendungsmittel stellen zu diesem Zeitpunkt eine Vorleistung des Zuwendungsgebers auf die von der Gemeinde noch zu erbringende Hauptleistungspflicht dar, z.B. die Durchführung einer Investitionsmaßnahme. Daher sind diese Mittel für die Gemeinde noch als Fremdkapital zu bewerten. Diese Einordnung wird noch dadurch bestärkt, dass bei erhaltenen Zuwendungen eine grundsätzliche Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber besteht, solange die Zuwendungsmittel nicht zweckentsprechend eingesetzt worden sind. Eine solche Rückzahlungspflicht besteht unabhängig davon, ob der Zuwendungsgeber davon Gebrauch macht.

5.1.2.2.1.2 Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen

Die erhaltenen Zuwendungen für Investitionen sind von der Gemeinde als Verbindlichkeiten zu behandeln, wenn diese ganz oder teilweise noch nicht zweckentsprechend verwendet wurden. Sie sind deshalb vor ihrer Verwendung auch im Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO NRW) anzusetzen. Um die notwendige Nachvollziehbarkeit und Transparenz zu gewährleisten sollen solche Zuwendungen unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ angesetzt werden, der zwischen den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und den sonstigen Verbindlichkeiten einzuordnen ist. Der Ansatz eines besonderen Bilanzpostens stellt auch die Bedeutung der erhaltenen Zuwendungen als wesentlichen Teil der gemeindlichen Finanzierung heraus.

Eine solche Handhabung ist mit der Bilanzierung der noch nicht fertig gestellten Vermögensgegenständen auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar. Dort sind Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen“ anzusetzen. Solche gemeindlichen Leistungen dürfen noch nicht unter den zutreffenden Bilanzposten der in Betrieb genommenen Vermögensgegenstände angesetzt werden. Erst durch die Aktivierung des Vermögensgegenstandes, ggf. mit dem Zwischenschritt über aktivierungsfähige Anlagen im Bau, findet die erforderliche Umschichtung auf der Aktivseite der Bilanz statt (Aktivtausch). Dies soll entsprechend bei den auf der Passivseite der Bilanz anzusetzenden erhaltenen Zuwendungen erfolgen, in dem eine Umschichtung von den Verbindlichkeiten zu den Sonderposten nach zweckentsprechender Verwendung der Zuwendung (ganz oder teilweise) vorzunehmen ist (Passivtausch). Diese Vorgehensweise macht den aktuellen Stand zur Verwendung der erhaltenen Zuwendungen transparent und entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

5.1.2.2.1.3 Veränderung angesetzter Sonderposten

Erhält die Gemeinde nach der Aktivierung des Vermögensgegenstandes in ihrer Bilanz noch weitere Zuwendungen für den vorhandenen Vermögensgegenstand, sind diese unter dem bereits gebildeten Sonderposten anzusetzen. Der Sonderposten darf unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben wertmäßig erhöht werden, wenn die Anschaffung oder Herstellung des Vermögensgegenstandes von der Finanzierung her als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist. Der Finanzierungsvorgang für den (rechtlichen) Eigentumserwerb gilt als abgeschlossen, wenn die Gemeinde die erbrachten Leistungen des Dritten durch Zahlungen abgegolten hat. Ein Rückbehalt von Zahlungen durch die Gemeinde wegen möglicher Gewährleistungsansprüche sowie die Tilgungsleistungen aus aufgenommenen Krediten lassen den Finanzierungsvorgang nicht fortbestehen. Dies gilt gleichermaßen für Zahlungen auf Grund von Leasinggeschäften oder aus PPP-Projekten, selbst dann, wenn die Zahlungen in einen „konsumtiven“ und einen „investiven“ Teil aufgeteilt werden können.

Bei einer zulässigen Erhöhung des Ansatzes von Sonderposten durch die Verwendung weiterer Drittmittel für Vermögensgegenstände ist zu beachten, dass ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der jeweils aktuelle Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstandes die Höchstgrenze für den Wertansatz des Sonderpostens darstellt. Wird ein bestehender Sonderposten wegen der Verwendung weiterer erhaltener Zuwendungen verändert, muss auch die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens angepasst werden.

Unter Beachtung betriebswirtschaftlicher Grundsätze müssen der Ressourcenverbrauch und diesem gegenüber gestellte Finanzierungshilfen Dritter in gleicher Art und Weise über die Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes wirtschaftlich verteilt werden. Gebildete Sonderposten sind daher regelmäßig über die Nut-

zungsdauer der zuwendungsfinanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufzulösen. Die für die Vermögensgegenstände bestimmte Abschreibungsdauer sowie die Abschreibungsmethode wirken sich entsprechend auf die Auflösung der Sonderposten aus. Die im Zuwendungsrecht verankerte und durch Zuwendungsbescheide bestimmte Zweckbindungsdauer ist für die zeitliche Dauer der Auflösung eines Sonderpostens unbeachtlich. Sie soll lediglich die aufgabenbezogene Nutzung eines Vermögensgegenstandes über eine Mindestzeit sicherstellen.

5.1.2.2.2 Bilanzierung pauschal gewährter investiver Zuwendungen

5.1.2.2.2.1 Allgemeines

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung gewährt werden. Bei einer globalen Förderung wird i.d.R. einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt und/oder der Zuwendungsempfänger darf eigenverantwortlich Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen. Diese vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung gemeindlicher Aufgabenbereiche findet immer mehr Verbreitung. Unter eine solche Förderungsform fallen die im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) enthaltene allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale und die Sportpauschale. Auch mit der vom Land gewährten Brandschutzpauschale wird eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes vorgenommen.

Die Gemeinde hat die erhaltenen Investitionszuwendungen auf die zu finanzierenden Vermögensgegenstände zu verteilen. Die erforderliche Zuordnung steht im Ermessen und der Verantwortung der Gemeinde. Sie muss nicht zwingend die erhaltenen investiven Zuwendungen auf alle im Haushaltsjahr beschafften Vermögensgegenstände verteilen, sondern kann die Zuwendungen auch ausgewählten Vermögensgegenständen zuordnen. Dabei ist es unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit angemessen, die Aufteilung der erhaltenen Zuwendung nach dem Schwerpunktprinzip vorzunehmen. Dabei ist zu beachten, dass die Festlegung eines Zuwendungsgebers, die Zuwendungsmittel für Investitionen zu verwenden, auch zur Folge hat, entsprechende Sonderposten bezogen auf die angeschafften oder hergestellten, zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstände zu bilden. Auch dürfen Sonderposten höchstens in Höhe der für den betreffenden Vermögensgegenstand verwendeten Zuwendung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Diese Sonderposten sind entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) der angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände künftig ertragswirksam aufzulösen.

5.1.2.2.2.2 Allgemeine Investitionspauschale

Die allgemeine Investitionspauschale ist nicht an die Anschaffung oder Herstellung bestimmter Vermögensgegenstände geknüpft. Sie dient vielmehr dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen. Neben dieser allgemeinen Zielsetzung gibt der Zuwendungsgeber lediglich vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss. Bei der allgemeinen Investitionspauschale beschränkt die Qualifizierung „Investition“ den Verwendungsbereich der von Dritten zur Verfügung gestellten Finanzmittel. Diese Festlegung bindet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltmäßigen Behandlung und beschränkt den Einsatz der Zuwendungsmittel auf die gemeindliche Investitionstätigkeit in Bezug auf Neu- oder Ersatzinvestitionen. Die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen allgemeinen Investitionspauschale ist auch dadurch transparent und nachvollziehbar zu machen, dass entsprechend der einzelnen neu beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die notwendigen Sonderposten anzusetzen sind.

Der Hauptzweck der Gewährung der allgemeinen Investitionspauschale als Zuwendung an eine Gemeinde besteht in der Mitfinanzierung der Anschaffung oder Herstellung von neuen Vermögensgegenständen für die Gemeinde bzw. der Mitfinanzierung von Ersatzinvestitionen. Dieser Zweck bedingt, dass die erhaltenen Investitionsmittel ausschließlich in der Finanzrechnung der Gemeinde zu erfassen und nachzuweisen sind. Die Zuwendungsmittel dürfen deshalb auch nicht unmittelbar in der Ergebnisrechnung ertragswirksam vereinnahmt werden. Dies gilt auch dann, wenn im aktuellen Haushaltsjahr wegen der Investitionen in der Vergangenheit nunmehr gebildete Sonderposten aus Zuwendungen aufzulösen sind und beide Vorgänge Finanzwirkungen in vergleichbarer Höhe haben. Die allgemeine Investitionspauschale wird als Finanzierungsunterstützung für zu beschaffende

oder herzustellende Vermögensgegenstände gewährt und darf daher als Finanzierungsmittel nicht unmittelbar zur Minderung der Haushaltsbelastungen aus Abschreibungen der abnutzbaren gemeindlichen Vermögensgegenstände eingesetzt werden.

5.1.2.2.3 Schulpauschale/Bildungspauschale

Die Schulpauschale, die vom Land seit dem Jahre 2002 gewährt wird, und zur Schulpauschale/Bildungspauschale weiterentwickelt wurde, muss als investive Zuwendung für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde eingesetzt werden. Nach der zweckentsprechenden Verwendung der erhaltenen Finanzmittel sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zugeordneten Sonderposten anzusetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der Schulpauschale/Bildungspauschale transparent und nachvollziehbar gemacht. Nur insoweit diese Investitionspauschale in zulässiger Weise ganz oder teilweise im Rahmen der laufenden Verwaltungstätigkeit der Gemeinde verwendet wird, dürfen in entsprechender Höhe unmittelbar und periodengerecht eine ertragswirksame Vereinnahmung und ein entsprechender Nachweis in der Ergebnisrechnung erfolgen.

5.1.2.2.4 Sportpauschale

Bei der Sportpauschale, die vom Land seit dem Jahre 2004 gewährt wird und für investive Zwecke zur Förderung des Sports in der Gemeinde einzusetzen ist, muss hinsichtlich der Mittelverwendung und der Bilanzierung wie bei der Investitionspauschale verfahren werden. Die Gemeinde muss die erhaltene investive Zuwendung für zu beschaffende oder herzustellende Vermögensgegenstände verwenden. Hinsichtlich der Bilanzierung ist die Sportpauschale auf die einzelnen beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände aufteilen und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz sind entsprechend die erforderlichen Sonderposten anzusetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Sportpauschale transparent und nachvollziehbar gemacht.

5.1.2.2.5 Feuerschutzpauschale

Die Gewährung der Feuerschutzpauschale durch das Land beinhaltet, dass die Mittel für Investitionsmaßnahmen im Feuerwehrbereich verwendet werden müssen. Daher ist hinsichtlich der Mittelverwendung und der Bilanzierung wie bei der Investitionspauschale zu verfahren. Die Gemeinde muss die erhaltene investive Zuwendung den beschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen zuordnen und auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz die entsprechenden Sonderposten ansetzen. Dadurch wird die zweckentsprechende Verwendung der erhaltenen Feuerschutzpauschale transparent und nachvollziehbar gemacht.

5.1.2.2.6 Andere pauschale gewährte investive Zuwendungen

Die obigen Ausführungen zu den pauschal gewährten investiven Zuwendungen gelten entsprechend auch für die Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe und –pflege, die in erster Linie für Verbesserungsmaßnahmen in dem benannten Aufgabenbereich einzusetzen ist.

5.1.2.2.3 Ertragswirksame Auflösung investiver Zuwendungen des Landes

Das Land hat als Zuwendungsgeber bisher nicht in allgemeiner Form für die von ihm gewährten investiven Zuwendungen für die Anschaffung von Vermögensgegenständen eine ertragswirksame Auflösung untersagt. Daher haben die Gemeinden für die vom Land erhaltenen investiven Zuwendungen die notwendigen Sonderposten in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese Sonderposten sind im Zeitablauf entsprechend den Abschreibungen aus der Nutzung der damit verbundenen Vermögensgegenstände aufzulösen. Lediglich im Rahmen der Schulpauschale darf die gewährte investive Zuwendung auch für bestimmte Aufwendungen der laufenden Verwaltungstätigkeit ein-

gesetzt werden und in diesem Umfang auch sofort ertragswirksam aufgelöst werden. Wenn das Land als Zuwendungsgeber zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. im Rahmen des GFG oder in einzelnen Zuwendungsbescheiden an die Gemeinde bestimmt, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen solche Zuwendungen nach den Vorgaben in § 43 Abs. 4 GemHVO NRW bilanziert werden. Dies gilt entsprechend, wenn der Gemeinde von anderen Dritten Zuwendungen gewährt werden.

5.1.3 Sonderposten für erhaltene Beiträge für Investitionen

Erhaltene Beiträge nach den §§ 8, 9 und 11 des Kommunalabgabengesetzes, die von der Gemeinde zur Herstellung, Anschaffung oder Erweiterung von öffentlichen Einrichtungen oder Anlagen erhoben worden, oder Erschließungsbeiträge nach § 127 des Baugesetzbuches sind als Sonderposten anzusetzen, weil sie Finanzierungszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sind, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau der Straße (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). In Einzelfällen kann im Zusammenhang mit der Aufstellung der Bilanz auftreten, dass beitragsfähige Investitionsmaßnahmen, z.B. für Straßenbaumaßnahmen, zwar fertig gestellt sind, jedoch noch keine endgültige Abrechnung darüber vorliegt, aber bereits die Betroffenen durch Vorbescheide zur Zahlung von Abschlägen auf ihre noch festzusetzenden Beiträge herangezogen wurden. In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Gemeinde die erhaltenen Beiträge zweckentsprechend für die vorgesehene Investitionsmaßnahme verwendet hat. Es ist deshalb vertretbar, bereits vor der endgültigen Abrechnung der Investitionsmaßnahme einen Sonderposten entsprechend der erhaltenen Beiträge zu passivieren, wenn nachfolgende Voraussetzungen eingehalten werden.

Die Bildung von Sonderposten für Beiträge erfordert, dass zum Bilanzstichtag die Investitionsmaßnahme beendet sein muss und der angeschaffte oder hergestellte Vermögensgegenstand auf der Aktivseite angesetzt werden wird, d.h. die Inbetriebnahme dieses Vermögensgegenstandes ist bereits erfolgt. Außerdem müssen die Beitragszahler ihrer Verpflichtung aus dem Heranziehungsbescheid bereits nachgekommen sein, d.h. die Gemeinde kann über entsprechende Finanzmittel tatsächlich verfügen. Als weitere Voraussetzung ist zu beachten, dass die Gemeinde sich hinsichtlich der Herbeiführung einer ordnungsgemäßen Abrechnung der erfolgten Investitionsmaßnahmen selbst binden muss. Sie muss deshalb einen jahresbezogenen Zeitraum festlegen, in dem ein tatsächlicher Abschluss der Investitionsmaßnahme herbeigeführt bzw. nachgeholt wird (vgl. dazu die Selbstbindung und zeitliche Bestimmtheit beim Ansatz von unterlassenen Instandhaltungen auf der Aktivseite der Bilanz). Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen kann dann der Vorbescheid zur Beitragsheranziehung zur Grundlage des Wertansatzes der Sonderposten für Beiträge gemacht werden.

5.1.4 Sonderposten für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände (Anlagegüter)

Auch für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände, z.B. Grund und Boden als Anlagegüter, sind zur Abbildung der Zuwendungsfinanzierung die erforderlichen Sonderposten zu bilden. Sie sind nach den dafür erhaltenen Zuwendungen zu bilden, höchstens bis zum Ansatz des betreffenden Vermögensgegenstandes. Sie bleiben mit ihrem Ansatz unverändert bestehen, solange die Gemeinde den betreffenden Vermögensgegenstand, z.B. ein unbebautes Grundstück, besitzt bzw. in ihrer Bilanz anzusetzen hat. Die im Handelsrecht mögliche Absetzung der erhaltenen Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Vermögensgegenstandes kommt wegen des im Haushaltsrecht zu beachtenden Bruttoprinzips nicht in Betracht. In den gemeindlichen Haushalten und der gemeindlichen sollen die Finanzquellen vollständig und nachvollziehbar erfasst und dargestellt werden. Erst mit der Veräußerung eines Grundstückes und dessen Abgang ist der Ansatz des betreffenden Sonderpostens in das Eigenkapital umzuschichten.

5.1.5 Sonderfälle bei der Bildung von Sonderposten

Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen Dritter sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Abs. 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

5.1.5.1 Leistungen Dritter aus baurechtlichen Anlässen

Die „Stellplatzabgabe“, die aus baurechtlichen Gründen durch Dritte an die Gemeinde zu zahlen ist, kann wie eine nicht rückzahlbare Zuwendung betrachtet werden. Es besteht bei ihr auch keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde, wie sie z.B. den vom Land gezahlten Zuwendungen zu Grunde liegt, so dass zu dem Zeitpunkt, zu dem noch keine Verwendung der erhaltenen Mittel erfolgt ist, eine Verbindlichkeit gegenüber dem Dritten bestehen könnte. Solange mit den erhaltenen Mitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft werden, sind die Mittel in der gemeindlichen Bilanz noch nicht unter den Sonderposten, sondern als erhaltene Anzahlungen anzusetzen. Wenn zum späteren Zeitpunkt entsprechend dem Zweck der erhaltenen Finanzmittel die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt wurden, sind die entsprechenden Sonderposten zu bilden und bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend der Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. Diese Vorgehensweise sollte im Anhang angegeben und hinsichtlich des Umfangs, und soweit bereits in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einbezogen, erläutert werden.

5.1.5.2 Leistungen Dritter aus umweltrechtlichen Anlässen

Bei Zahlungen Dritter aus umweltrechtlichen Gründen, z.B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz oder bei Ersatzgeldern nach § 5 des Landschaftsgesetzes (LG), werden nach Eingang der Gelder nicht immer sofort abnutzbare Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt. Auch bei solchen Zahlungen besteht keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde. Solange mit den erhaltenen Mitteln noch keine aktivierungsfähigen Vermögensgegenstände angeschafft werden, sind die Mittel in der gemeindlichen Bilanz noch nicht unter den Sonderposten, sondern als erhaltene Anzahlungen anzusetzen. Wenn zum späteren Zeitpunkt entsprechend dem Zweck der erhaltenen Finanzmittel die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt wurden, sind die entsprechenden Sonderposten zu bilden und bei abnutzbaren Vermögensgegenständen entsprechend der Abnutzung ergebniswirksam aufzulösen. Anlässen“ beschrieben, vorzunehmen. Wird das Ersatzgeld für die Aufstellung und Durchführung von Maßnahmen eines Landschaftsplans verwendet, ist dieses in entsprechende Höhe in der Ergebnisrechnung nachzuweisen.

5.1.5.3 Bildung von Sonderposten bei Festwerten für Vermögensgegenstände

Die Zusammenfassung von Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens kann erfolgen, wenn erwartet werden kann, dass über eine längere Zeit hinweg eine vorab definierte Gruppe von Vermögensgegenständen in ihrem Wert, ihrer Zusammensetzung und Menge gleich bleibt. Auch die Nutzungsdauern der betroffenen Vermögensgegenstände dürfen nicht erheblich voneinander abweichen.

Werden bezuschusste Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens in einem Festwert zusammengefasst, ist entsprechend den erhaltenen Zuwendungen ein Sonderposten zu bilden, der dem Festwert zuzuordnen ist. Die Bildung eines Sonderpostens ist beim Ansatz von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Bilanz immer dann vorzunehmen, wenn die Gemeinde dafür eine investive Zuwendung erhalten hat (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Dieser Grundsatz findet auch dann Anwendung, wenn die Gemeinde die Vermögensgegenstände zusammengefasst in einem Festwert in ihrer Bilanz ansetzt. Könnte bei der Bildung von Festwerten von diesem Grundsatz abgewichen werden, würde die Bilanzierungsmethode „Festwert“ entscheidend für die Bildung von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz sein.

Die Bildung von Sonderposten für Festwerte muss unter Beachtung der im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände erfolgen. Dies bedingt, dass die Zuwendungsanteile der einzelnen im Festwert zusammengefassten Vermögensgegenstände festzustellen sind, um daraus einen durchschnittlichen Fördersatz zu ermitteln. Auf der Grundlage dieses Fördersatzes ist, gemessen am betragsmäßigen Ansatz des Festwertes, der Ansatz des zugeordneten Sonderpostens zu bestimmen. Solange der angesetzte Festwert nicht verändert wird, bleibt auch der zugeordnete Sonderposten unverändert. Sein Wertansatz sollte im Rahmen der bei Festwerten alle drei Jahre vorzunehmenden Bestandsaufnahme durch eine körperliche Inventur überprüft werden (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW). Eine notwendige Anpassung des Festwertes erfolgt durch eine Zu- oder Abschreibung und wirkt entsprechend auf den zugeordneten Sonderposten. Sie ist im Anhang des Jahresabschlusses auch bezogen auf den Sonderposten anzugeben und zu erläutern.

5.1.5.4 Bildung von Sonderposten bei Schenkungen

Die Gemeinde erhält oftmals Schenkungen in Form von Geld- oder Sachleistungen. Solche Schenkungen stellen einen Vermögensübergang auf die Gemeinde dar (vgl. § 516 BGB) und wenn sie unentgeltlich erfolgen, sind diese Leistungen Dritter als Zuwendungen an die Gemeinde zu bewerten. Deshalb sollen Schenkungen von der Gemeinde bilanziell wie erhaltene Zuwendungen behandelt werden. Zu beachten ist dabei, dass eine Schenkung auch unter Auflagen erfolgen kann, die von der Gemeinde zu erfüllen sind. Zu solchen Schenkungen sind die Spenden zu zählen, die freiwillig an die Gemeinde, aber oftmals unter einer Zweckbestimmung, geleistet werden. Beinhaltet die Schenkung als Auflage, diese an Dritte weiterzuleiten, handelt es sich um eine durchlaufende Spende. Die Gemeinde wird dabei lediglich in den Schenkungsvorgang einbezogen, um die Zahlungsabwicklung vorzunehmen und eine steuerrechtliche Spendenbescheinigung auszustellen.

Wenn die Gemeinde eine Schenkung in Form von Sachleistungen erhält, entstehen bei der Gemeinde keine Anschaffungskosten für den erhaltenen Vermögensgegenstand. Sie muss für diesen Vermögensgegenstand die Anschaffungskosten zu ermitteln, die im Zeitpunkt seines Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen. Weil ein solcher Vermögensgegenstand aktiviert wird und für die Gemeinde eine „zugewendete“ Sache ist, hat sie in ihrer Bilanz entsprechend einen Sonderposten zu passivieren. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen.

Dies gilt auch bei Straßen, die im Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

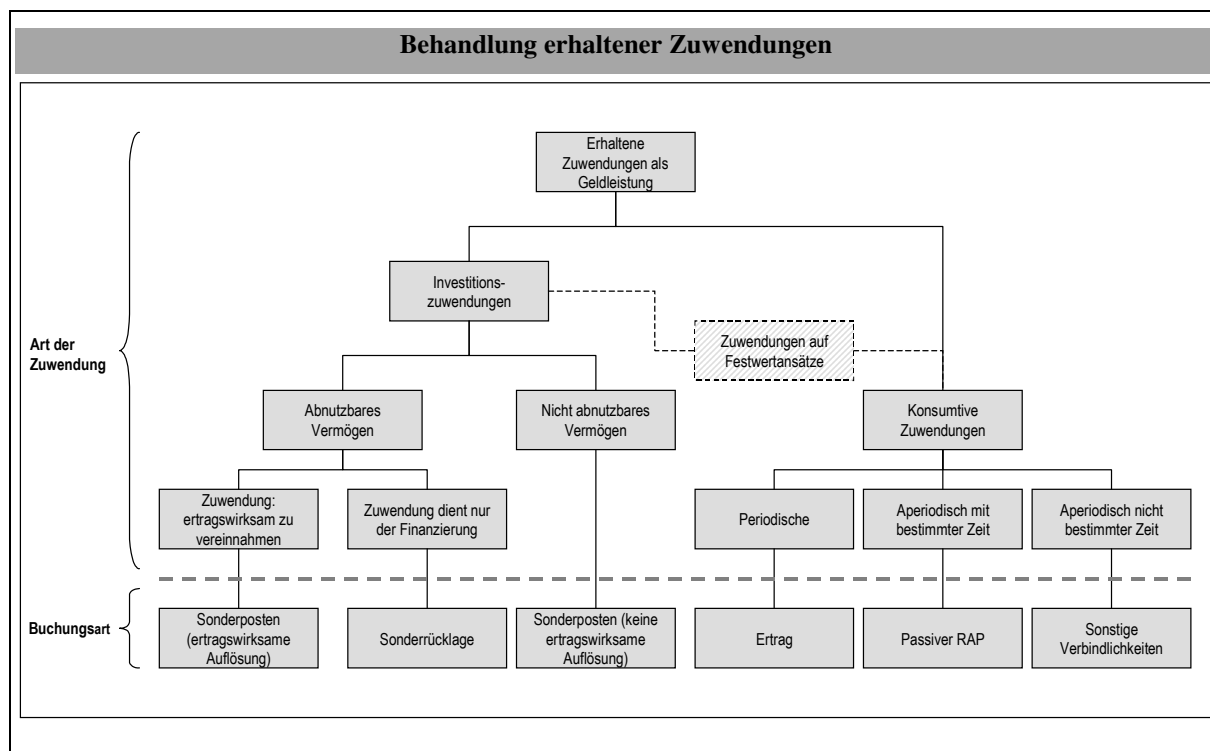
Auch wenn Bürger der Gemeinde ihre Arbeitskraft unentgeltlich zur Herstellung eines Vermögensgegenstandes zur Verfügung stellen, dann ist der Gegenwert dieser Leistungen als Herstellungskosten in der Bilanz anzusetzen und entsprechend in der Höhe des aktivierten Wertes ein Sonderposten zu bilden.

5.1.5.5 Bildung von Sonderposten bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen

Bei rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen werden durch den Stifter Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen. Die Gemeinde darf nur in Übereinstimmung mit dem Stifterwillen darüber verfügen (fiduziarische Stiftungen). Sie muss zum Zeitpunkt, zu dem sie die Vermögensgegenstände zur Übernahme in das Gemeindevermögen vom Stifter, ohne dafür Entgelt zu zahlen, erhält, die Anschaffungskosten dieser Vermögensgegenstände ermitteln, die sie ansonsten zum Zeitpunkt des Erwerbs hätte aufwenden müssen. Die ermittelten Werte sind auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz unter den betreffenden Bilanzposten ansetzen. Entsprechend diesen Wertansätzen sind Sonderposten zu passivieren. Der jeweils ermittelte aktuelle Zeitwert der erhaltenen Vermögensgegenstände stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen.

5.1.6 Gesamtübersicht über die Verfahrensweisen bei der Bildung von Sonderposten

Das folgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 80) soll die verschiedenen Verfahrensweisen verdeutlichen:



Erhaltene Beiträge nach dem KAG sind wie die investiven Zuwendungen, jedoch separat davon als gesonderter Sonderposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.2 GemHVO NRW).

5.1.7 Ansatz von Sonderposten nicht für alle erhaltenen Zuwendungen

5.1.7.1 Sonderposten nicht für erhaltene Schlüsselzuweisungen

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Daher sind diese unmittelbar ergebniswirksam unter der Haushaltsposition „Zuwendungen und allgemeine Umlagen“ im Ergebnisplan zu veranschlagen. Eine Verteilung auf mehrere Haushaltsjahre ist nicht vorgesehen. Werden die Schlüsselzuweisungen in einem Haushaltsjahr teilweise für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) verwendet, dürfen diese eingesetzten Mittel nicht als Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passiviert werden. Die zweckfreie Hingabe der Schlüsselzuweisungen durch das Land bringt es mit sich, dass auch bei investiver Verwendung dieser Mittel diese wirtschaftlich als Eigenmittel der Gemeinde zu bewerten sind. Daher ist in Höhe dieser Mittel ein Ansatz als Sonderposten auf der Passivseite der Bilanz, wie es sonst für die Zuwendungen des Landes für Investitionen erforderlich ist, nicht zulässig.

5.1.7.2 Sonderposten nicht für erhaltene rückzahlbare Zuwendungen

Erhält die Gemeinde aber unbedingt rückzahlbare Zuwendungen, z.B. Darlehen, darf dafür kein Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz gebildet werden. Eine unbedingte Rückzahlungsverpflichtung bedeutet, dass der Zuwendungsgeber sein Kapital nicht dauerhaft bzw. zeitlich unbegrenzt (langfristig) der Gemeinde zur Verfügung stellen will. Dies qualifiziert deshalb die erhaltenen Zuwendungen als vorübergehende „Finanzierungshilfen“. Dies gilt auch, wenn die gewährten Zuwendungen über eine Bank als Darlehen abgerufen werden können. In solchen Fällen besteht der Zweck der Zuwendung vielfach in einer Zinssubvention, z.B. wenn das aufzunehmende Darlehen während seiner Laufzeit ganz oder teilweise zinsfrei gestellt wird. Das Darlehen selbst stellt dann

trotz eines erhaltenen Zuwendungsbescheides die Aufnahme von Fremdkapital dar. Es ist deshalb in der Bilanz unter den Verbindlichkeiten anzusetzen.

5.1.7.3 Sonderposten nicht bei Rechnungsabgrenzung wegen Weitergabe der Zuwendung

Erhält die Gemeinde investive Zuwendungen und leitet sie diese zulässigerweise an Dritte weiter zur Erfüllung kommunaler Aufgaben weiter (vgl. § 43 Abs. 2 GemHVO NRW), darf sie für die erhaltene investive Zuwendung nur dann keinen Sonderposten bilden, wenn sie wirtschaftlicher Eigentümer des damit angeschafften Vermögensgegenstandes wird. Ist kein Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Weil in diesem Fall kein Vermögensgegenstand zu aktivieren ist, sondern über den Rechnungsabgrenzungsposten als Bilanzkorrekturposten eine Periodenabgrenzung vorgenommen wird, darf die Gemeinde für die erhaltene investive Zuwendung keinen Sonderposten in ihrer Bilanz ansetzen.

5.2 Zu Satz 2 (Auflösung von Sonderposten):

5.2.1 Allgemeines

Die Vorschrift sieht vor, dass eine Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. Auch wenn nur eine Regelung im Zusammenhang mit abnutzbaren Vermögensgegenständen getroffen wurde, bedeutet dies nicht, dass eine Auflösung von Sonderposten nur planmäßig (teilweise) vorzunehmen ist. Vielmehr kann eine Auflösung von Sonderposten auch in einem Schritt vorzunehmen sein, z.B. wenn der mit diesem Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand nicht mehr vorhanden ist. Zudem ist zu beachten, dass die Zweckbindungsfrist bei zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenständen keine Vorgabe für die Festlegung einer Nutzungsdauer für diese Vermögensgegenstände darstellt. Die vom Zuwendungsgeber bestimmte Frist soll aus seiner Sicht eine angemessene Zeit der Nutzung für den vorgesehenen Zweck des von ihm mitfinanzierten Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde sicherstellen. Auch nach Ablauf der Zweckbindungsfrist bleibt der gemeindliche Vermögensgegenstand fremdfinanziert. Mit den Sonderposten werden nicht die Zweckbindung eines Vermögensgegenstandes bzw. der finanztechnische Ablauf der Zuwendungsgewährung bilanziert, sondern dessen Fremdfinanzierung durch eine erhaltene investive Zuwendung.

5.2.2 Auflösung bei abnutzbaren Vermögensgegenständen

Die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten ist entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen. Die Sonderposten sind deshalb bis zum Ende des Abschreibungszeitraumes des betreffenden Vermögensgegenstandes in der Bilanz anzusetzen. Die Gemeinde darf diese zeitliche Vorgabe für den Bilanzansatz nicht nach einem anderen Zeitraum, z.B. aus einer Kreditaufnahme oder aus der festgesetzten Zweckbindungsfrist, festsetzen. Außerdem sind die angesetzten Sonderposten in der gleichen Art und Weise planmäßig (im gleichen Verhältnis) aufzulösen wie entsprechend der Nutzung des mit dem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenstandes Abschreibungen vorgenommen werden. Dies führt haushaltsmäßig dazu, dass den jährlichen Belastungen durch die Aufwendungen aus bilanziellen Abschreibungen die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüber stehen.

5.2.3 Auflösung bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen

Auch wenn eine Gemeinde Zuwendungen für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände, z.B. Grundstücke oder andere Vermögensgegenstände, erhalten hat, sind in der gemeindlichen Bilanz entsprechend der tatsächlich erfolgten Finanzierung die notwendigen Sonderposten anzusetzen. Weil bei derartigen Vermögensgegenständen

keine Abnutzung erfolgt und daher keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind, ist grundsätzlich auch der Wertansatz des betreffenden Sonderpostens im Zeitablauf nicht anzupassen. Derartige Sonderposten bleiben daher unverändert, solange die Gemeinde die betreffenden Vermögensgegenstände bilanziert. Nur zu den Abschlussstichtagen, zu denen eine außerplanmäßige Abschreibung oder ggf. eine Zuschreibung bei den mit einem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenständen vorzunehmen ist, müssen diese Sonderposten entsprechend angepasst werden. Erst wenn ein nicht abnutzbarer Vermögensgegenstand veräußert wird, ist auch der mit dem Vermögensgegenstand „verbundene“ Sonderposten nicht mehr zu bilanzieren.

5.2.4 Auflösung bei einer Veräußerung (Abgang) des Vermögensgegenstandes

Wird ein bezuschusster Vermögensgegenstand veräußert, ist auch der mit dem Vermögensgegenstand „verbundene“ Sonderposten nicht mehr zu bilanzieren. Es ist in diesem Fall eine ergebnisneutrale Auflösung des betreffenden Sonderpostens durch Verrechnung mit der allgemeine Rücklage vorzunehmen, denn nur bei planmäßigen Auflösungen eines Sonderpostens darf eine ergebniswirksame Auflösung erfolgen (vgl. Satz 2 der Vorschrift). Daher findet grundsätzlich auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz wie auch auf der Aktivseite (Wegfall des Vermögensgegenstandes und dadurch Erhöhung der liquiden Mittel) nur eine Umschichtung des betreffenden Wertansatzes statt. Lediglich in den Fällen, in denen der Veräußerungserlös geringer ist als der Buchwert des Vermögensgegenstandes und deshalb eine außerplanmäßige Abschreibung vorgenommen werden muss, ist entsprechend dem bisherigen Verhältnis des Sonderpostens zum „verbundenen“ bisherigen Vermögensgegenstand auch eine ertragswirksame Auflösung dieses Sonderpostens zulässig. Mit dem übrigen Wertansatz ist wie im Normalfall des Abgangs eines Vermögensgegenstandes zu verfahren.

Entsprechend ist auch mit Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu verfahren, die für in einem Festwert zusammengefasste Vermögensgegenstände, angesetzt worden sind. Derartige Vermögensgegenstände unterliegen in einem solchen Fall nicht einer planmäßigen Abschreibung nach § 34 Abs. 1 GemHVO NRW, so dass bei Wegfall des Festwertes wie bei einem nicht planmäßig aufzulösenden Sonderposten zu verfahren ist..

5.2.5 Auflösung wegen Rückzahlung nicht rückzahlbarer Zuwendungen

Bei einer nicht entsprechend den festgelegten Vorgaben verwendeten nicht rückzahlbaren Zuwendung oder bei einer vorzeitigen Beendigung der zweckentsprechenden Nutzung eines mit einer investiven Zuwendung finanzierten gemeindlichen Vermögensgegenstandes kann für die Gemeinde eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber entstehen. Im Falle einer ganz oder teilweise zurückgeforderten investiven Zuwendung ist der gebildete Sonderposten in entsprechender Höhe ergebnisneutral aufzulösen. Diese Auflösung des Sonderpostens wird daher nicht wie bei einer Auflösung wegen der Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes in der Ergebnisrechnung erfasst. Der Rückzahlungsbetrag ist in der Finanzrechnung unter der Investitionstätigkeit der Gemeinde zu erfassen.

5.3 Überblick über den Stand der Sonderposten (Sonderpostenspiegel)

Durch einen Sonderpostenspiegel kann sich die Gemeinde einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Als Grundgliederung des Sonderpostenspiegels bietet sich die Bilanzgliederung nach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW an. Diese einzelnen Posten sollten jeweils nach Vermögensarten der Aktivseite der Bilanz weiter untergliedert werden, soweit die dort angesetzten Vermögensgegenstände, z.B. durch Zuwendungen, Beiträge o.a., finanziert wurden. Dadurch wird dann gleichzeitig eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht.

Das nachfolgende Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt im Teil A den Gesamtbetrag am Endes des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und den Gesamtbetrag am Endes des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Sonderposten auf. Darüber hinaus werden im Teil B die einzelnen Arten von Sonderposten nach Fristigkeiten gegliedert, aufgezeigt. Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Er kann aus örtlichen

Erwägungen heraus dem Anhang beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar.

Sonderpostenspiegel Teil A						
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR	Veränderungen im Haushaltsjahr			Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- jahres EUR	
		Zufüh- rungen	Laufende Auflösung	Grund- entfallen		
		EUR	EUR	EUR		
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW)						
Sonderpostenspiegel Teil B						
Arten der Sonderposten	Gesamt- betrag am 31.12 des Haus- halts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12 des Vor- jahres EUR	
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre		
		EUR	EUR	EUR		
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW)						

Abbildung 95 „Sonderpostenspiegel“

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

6. Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

6.1 Allgemeines

Wie bisher kann auch im neuen Haushaltsplan (in den Teilplänen nach § 4 GemHVO NRW) die Belastung der Gebührenzahler durch die Abbildung kalkulatorischer Kosten von kostenrechnenden Einrichtungen dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des kaufmännischen Rechnungswesens gewahrt bleiben muss, deren Ausgestaltung am Ressourcenverbrauchskonzept orientiert ist. Das NKf legt in allen Produktbereichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde. Ferner können die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten können Teil der Darstellung im Haushaltsplan sein.

In der Praxis der Gebührenhaushalte sind hingegen Abschreibungen vielfach auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermitteln. Außerdem werden i.d.R. kalkulatorische Zinsen auf das gesamte betriebsnotwen-

dige Kapital abzüglich Zuwendungen und Beiträge berechnet. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten kann die Klarheit und Übersichtlichkeit des Haushaltsplans beeinträchtigen. Dies wird dadurch vermieden, dass in den Teilplänen nur die Differenz zwischen kalkulatorischen Kosten und tatsächlichem Aufwand zusätzlich bzw. nachrichtlich ausgewiesen wird. Den Gemeinden bleibt es freigestellt, ob sie dafür den Teilergebnisplan entsprechend erweitern oder eine textliche Darstellung vornehmen.

Zur besseren Nachvollziehbarkeit der umfassenden gemeindlichen Aufgabenerfüllung können für die „Gebührenhaushalte“ aber auch eigenständige produktorientierte Teilpläne aufgestellt und unter Beachtung der betroffenen Produktbereiche in den Haushaltsplan integriert werden. Dafür müssen dann auch im Jahresabschluss entsprechende Teilrechnungen vorgenommen werden (vgl. Erläuterungen zu § 40 GemHVO NRW). Im betreffenden Teilergebnisplan kann aber auch mit einer ergänzenden Abbildung die Belastung der Gebührenzahler auch im Haushaltsplan insgesamt dargestellt werden.

Das haushaltsmäßige Ergebnis in einer Teilergebnisrechnung für einen Aufgabenbereich mit Gebührenkalkulation ist entweder ein Überschuss oder ein Fehlbetrag, jedoch kein Betrag, der mit dem Ergebnis der Gebührenkalkulation identisch sein muss. Ein solches Ergebnis wird als „Haushaltsmäßige Überdeckung in Aufgabenbereichen mit Gebührenkalkulation“ oder als „Haushaltsmäßige Unterdeckung“ bezeichnet. Dazu wird die bilanzielle Behandlung nachfolgend aufgezeigt.

6.2 Haushaltsmäßige Überdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation

Die Gemeinde ist nach § 6 Abs. 3 KAG verpflichtet, eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes bestehende Kostenüberdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder auszugleichen. Dies bedeutet, die Kostenüberdeckung in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen, denn die Gemeinde darf über die von den Gebührenzahlern zuviel erhaltenen Beträge nicht frei verfügen, sondern muss diese wieder den Gebührenzahlern zu Gute kommen lassen.

Im produktorientierten Teilplan des betreffenden gemeindlichen Aufgabenbereiches muss deshalb bei einem positiven Ergebnis (Saldo größer als Null) in der Teilergebnisrechnung gesichert werden, dass dieser „Überschuss“ wieder zweckentsprechend dem Aufgabenbereich zur Verfügung steht. Dies soll durch die Bildung eines „Sonderpostens für den Gebührenaussgleich“ für den erzielten „Überschuss“ auf der Passivseite der Bilanz gewährleistet werden. Zu beachten ist dabei, dass das Ergebnis der betreffenden Teilergebnisrechnung nicht zwingend mit der Gebührenkalkulation bzw. dem „Gebührenhaushalt“ übereinstimmen muss, denn es bestehen Unterschiede zwischen beiden Teilen, z.B. wegen kalkulatorischer und bilanzieller Abschreibung oder kalkulatorischen Zinsen und effektiven Schuldzinsen. Erst wenn in der betreffenden Teilergebnisrechnung zusätzlich eine Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation enthalten ist, werden diese Unterschiede auch im Jahresabschluss transparent gemacht. Diese ergänzende Darstellung verändert jedoch nicht die haushaltsmäßige Bildung des o.a. Sonderpostens und den Betrag der Zuführung.

6.3 Haushaltsmäßige Unterdeckung in Teilergebnisrechnungen mit Gebührenkalkulation

Die Gemeinde soll nach § 6 Abs. 3 KAG eine bei einer kostenrechnenden Einrichtung am Ende eines Kalkulationszeitraumes entstandene Kostenunterdeckung innerhalb der nächsten drei Jahre wieder ausgleichen. Eine solche Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation muss nicht zwingend auch eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung sein. Besteht eine haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung dürfte i.d.R. auch eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation bestehen. Der Bilanzierung einer haushaltsmäßigen Unterdeckung steht das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip entgegen. Eine entstandene haushaltsmäßige Unterdeckung in der betreffenden Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation ist im Anhang anzugeben. Dabei ist auch der Umfang einer entstandenen Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation anzugeben. Besteht eine ausgeglichene Teilergebnisrechnung eines Aufgabenbereiches mit Gebührenkalkulation, gleichwohl aber eine Kostenunterdeckung in der Gebührenkalkulation kann dazu freiwillig eine Angabe im Anhang gemacht werden, wenn sie von Bedeutung ist und eine wichtige Angabe im Sinne des § 44 Abs. 2 GemHVO NRW darstellt.

7. Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

7.1 Allgemeines

Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist.

Eine Überschuldung der Gemeinde ist nach § 75 Abs. 7 GO NRW unzulässig. Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag (< 0 Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist. Die Sonderrücklagen bleiben dabei wegen ihrer zweckbezogenen Bindung unberücksichtigt. Diese Eigenkapitalposten haben den Zweck das Eigenkapital der Gemeinde mindestens im Umfang des mit der Sonderrücklage in Verbindung stehenden aktivierten Vermögensgegenstandes zu binden bzw. einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich zu machen. Der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten ausgewiesen wird, aber auch verdeutlichen, dass eine bilanzielle Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Diese ergänzende Gliederungsregel für die gemeindliche Bilanz ist auch für die Gemeinden sachgerecht. Im Falle der Aktivierung eines solchen Postens bedarf es einer ausführlichen Erläuterung im Anhang sowie im Lagebericht.

7.2 Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung

Bei eingetretener Überschuldung, die durch den Ansatz des Postens „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz ausgewiesen wird (vgl. § 43 Abs. 7 i.V.m. § 41 Abs. 3 Nr. 4 GemHVO NRW), muss der Blick zwingend auf den Aufbau von Eigenkapital gerichtet werden, der auch die notwendige Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs einschließt. Der bestehende Verstoß gegen das Verbot der Überschuldung (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW) steht im Mittelpunkt der Betrachtung, so dass die notwendigen Gegenmaßnahmen der Gemeinde auf die Beendigung dieses Verstoßes zielen müssen. Auch wenn derzeit keine sinnvolle und sachgerechte Eigenkapitalgröße für die Gemeinden als Wertansatz der allgemeinen Rücklage (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW) bestimmt werden kann, besteht nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften jedoch eine zu erfüllende Mindestanforderung für die Gemeinden. So müssen von ihnen auf jeden Fall zielgerichtete haushaltswirtschaftliche Maßnahmen ergriffen werden, damit auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr auszuweisen ist. Daraus folgt auch, dass ggf. auf eine längere Zeit vielfältige Gegenmaßnahmen von der Gemeinde umgesetzt werden müssen, um eine künftige Überschuldung wirksam auf Dauer zu vermeiden. Dies erfordert wegen der besonderen Ziel- und Zwecksetzung einen geeigneten Sanierungsplan als Eigenkapitalaufbaukonzept (EAK). Mit dem Haushaltssicherungskonzept nach § 76 GO NRW sind dagegen andere Strategien verbunden.

Der Sanierungsplan wird als umfassendes Sanierungskonzept zum zukunftsorientierten Leitfaden (Gesamtkonzept der Gemeinde), in dem die grundsätzlichen Rahmenbedingungen für die Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung der Gemeinde und die Steuerung des Haushalts sowie den Erhalt des Eigenkapitals festgelegt werden. Gleichzeitig muss der Sanierungsplan ein erweitertes Planungssystem als der Haushaltsplan enthalten, das als Handlungsrichtschnur dienen soll und deshalb die konkreten und akuten Schritte aufzuzeigen hat, die sofort und in der weiteren Zukunft von der Gemeinde zu gehen sind. Besondere Eckpunkte sowie die Chancen und Risiken für die Gemeinde sind dabei besonders herauszustellen. Der Sanierungsplan verkörpert somit eine Leitlinie für das Handeln der Gemeinde und für die Verhandlungen mit Dritten.

EEEEEEEEEEEE

§ 44
Anhang

(1) ¹Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. ²Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben. ³Zu erläutern sind auch die im Verbindlichkeitspiegel auszuweisenden Haftungsverhältnisse sowie alle Sachverhalte, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können.

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

1. Besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
2. Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
3. die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
4. die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
5. Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
6. noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen,
7. bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung,
8. die Verpflichtungen aus Leasingverträgen und

weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind.

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

Erläuterungen zu § 44:

I. Allgemeines

1. Anhang als Bestandteil des gemeindlichen Jahresabschlusses

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses nach § 37 GemHVO NRW insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und den Positionen der Ergebnisrechnung. Diese Informationsfunktion des Anhangs soll dazu beitragen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Der Anhang soll neben einer Beschreibung auch eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen. Der Anhang hat damit eine übergeordnete Aufgabenstellung. Er darf nicht dazu genutzt werden, um auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz oder einer Position in der Ergebnisrechnung zu verzichten und hat daher keine Ersatzfunktion. Lediglich nur eine Angabe im Anhang zu machen, würde mit den gesetzlichen Vorschriften und den GoB nicht in Einklang stehen. Der Anhang hat nur insoweit eine Ergänzungsfunktion, wie die erforderlichen Daten nicht aus dem Jahresabschluss ableitbar sind. Dafür sind die notwendigen Angaben konkret zu machen, ggf. auch aufzugliedern und zu erläutern, ggf. auch zu begründen.

2. Berichterstattung im Anhang

Alle Angaben im Anhang (Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben, zusätzliche Angaben) müssen wahr, klar und übersichtlich sowie so vollständig sein, dass der Anhang die an ihn gestellten Anforderungen erfüllt und der Jahresabschluss das in § 95 Abs. 1 GO NRW geforderte Bild über die tatsächliche wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt. Daher müssen sich die Angaben im Anhang immer auf den aktuellen Jahresabschluss und

nicht auf vorhergehende Jahresabschlüsse beziehen. Zudem ist auf eine Verständlichkeit im Informationsinteresse der Dritten großen Wert zu legen. Daher findet hinsichtlich der Inhalte, des Umfangs und der Bedeutung des Anhangs sowie der zu machenden Angaben u.a. die Grundsätze Klarheit, Wesentlichkeit, Vollständigkeit und Übersichtlichkeit Anwendung.

Auf eine Verständlichkeit der im Anhang enthaltenen Angaben und Erläuterungen ist ein großer Wert zu legen. Eine Bezugnahme auf die betreffenden haushaltsrechtlichen Vorschriften darf nicht dazu führen, die zu machenden Angaben zu einer Kurzform zu verdichten. Auch entbinden aufgenommene Verweise auf Angaben aus Vorjahren nicht von den Erläuterungspflichten zum aktuellen Jahresabschluss. Außerdem besteht keine Wahlmöglichkeit, die zu machenden Angaben statt im Anhang im Lagebericht zu machen. Angaben im Lagebericht können die Angaben des Anhangs ergänzen aber nicht ersetzen. Es bedarf zudem keines Hinweises im Anhang, z.B. in Form von Fehlanzeigen, dass erläuterungspflichtige Sachverhalte im betreffenden Haushaltsjahr vor Ort nicht aufgetreten sind. Ein Nichtvorhandensein von Angaben im Anhang bedeutet grundsätzlich immer, dass derartige Sachverhalte bei der Gemeinde vor Ort nicht vorliegen. Alle Angaben müssen informationsrelevant sein und dürfen durch eine Vielzahl von nicht relevanten Angaben nicht verschleiert werden. Nur bei freiwilligen Angaben besteht eine Wahlmöglichkeit zwischen Anhang und Lagebericht, doch sollten dann die notwendigen Verweise gemacht werden. Zu beachten ist, dass auch die freiwilligen Angaben der Prüfungspflicht unterliegen. Sie sollten zudem sich nicht nur auf ausgewählte positive Sachverhalte richten, sondern sich auch auf negative Tatbestände beziehen. Ob zudem Schutzklauseln zu beachten sind, die zum Unterlassen von Angaben im Anhang führen können, muss im Einzelfall durch die Gemeinde vor Ort geprüft und entschieden werden (vgl. § 286 Abs. 1 HGB). Die Vorschrift des § 95 Abs. 2 GO NRW bleibt davon unberührt, denn sie betreffen den Lagebericht und nicht die Berichterstattung im Anhang.

3. Gestaltung des Anhangs

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen des Jahresabschlusses und ihrer Gliederung stehen. Es bietet sich z.B. an, mit allgemeinen Angaben zum aufgestellten Jahresabschluss und zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu beginnen, um daran anknüpfend spezielle Erläuterungen zur Bilanz und zur Ergebnisrechnung zu geben. Um die Nachvollziehbarkeit zu verbessern, sollten die erläuterungsbedürftigen Posten der Bilanz und der Ergebnisrechnung so gekennzeichnet werden, dass eine Verknüpfung mit den zugehörigen Angaben im Anhang erkennbar ist. Es empfiehlt sich zudem, die Erläuterungen zu den angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Bilanzgliederung gemäß § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW zu gliedern. Es ist nicht erforderlich, die nach Absatz 2 notwendigen gesonderten Angaben und Erläuterungen in einem besonderen Kapitel zusammen zu fassen. Diese sollten vielmehr an den betreffenden Stellen erfolgen. Den Abschluss des Anhangs können weitere wichtige Angaben bilden. Das nachfolgende Schema soll dies aufzeigen.

Gliederung des Anhangs		
1	Allgemeine Angaben	Einführung, Erläuterungspflichten, gesetzliche und örtliche Vorschriften u.a.
2	Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	Angaben zu genutzten Ansatzwahlrechten und Bewertungswahlrechten u.a.
3	Erläuterungen zur Bilanz	gegliedert nach Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital und Fremdkapital u.a.
4	Erläuterungen zur Ergebnisrechnung	gegliedert nach Arten der Erträge und der Aufwendungen
5	Erläuterungen zur Finanzrechnung	gegliedert nach Arten der Einzahlungen und der Auszahlungen
6	Sonstige Angaben	z.B. nicht bilanzierungsfähige Sachverhalte, aber wirtschaftliche Bedeutung haben
7	Hinweise auf sonstige Unterlagen	z.B. Anlagenspiegel u.a., wenn nicht bereits unter den vorherigen Abschnitten
8	Hinweis auf Verantwortliche	z.B. auf Nennung der Verantwortlichen am Schluss des Lageberichts
9	Weitere Besonderheiten	Wichtige örtliche Sachverhalte, die nicht bereits anzugeben waren

Abbildung 96 „Gliederung des Anhangs“

Die von der Gemeinde bestimmte grundlegende Gliederungsstruktur für den Anhang sollte möglichst jährlich beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten der Rechnungslegung zu erleichtern. Bei der Erarbeitung und Gestaltung des Anhangs ist zudem der Adressatenkreis des Jahresabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde) zu berücksichtigen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Anhangs):

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Allgemeine Erläuterungspflichten):

Im Anhang sind zu den Posten der Bilanz und den Positionen der Ergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte dies beurteilen können. Die Anwendung von Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist zu beschreiben.

Unter dem Begriff „Bewertungsmethode“ wird handelsrechtlich ein planmäßiges Verfahren zur Bewertung von Bilanzposten, also eine Bilanzierung der Höhe nach, verstanden, und unter einer „Bilanzierungsmethode“ das planmäßige Vorgehen im Rahmen von Ansatzfragen, also einer Bilanzierung dem Grunde nach. Daher haben sich die Erläuterungen auf die Methoden, also die Inanspruchnahme von Bewertungs- und die Ausübung von Ansatzwahlrechten zu erstrecken.

Die Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO NRW) eröffnet vor allem folgende Ansatzwahlrechte:

- ein Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände mit einem Zeitwert von weniger als 410 € ohne USt in der Eröffnungsbilanz (§ 56 Abs. 1 Satz 1),
- ein Aktivierungswahlrecht für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens mit Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bis einschließlich 60 € ohne USt (§ 29 Abs. 3),
- ein Aktivierungswahlrecht für ein Disagio (§ 42 Abs. 2 Satz 1),
- ein Passivierungswahlrecht für die Bildung von Rückstellungen für eine unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen (§ 36 Abs. 3) sowie
- ein Passivierungswahlrecht für Sonderrücklagen zur Sicherung der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (§ 43 Abs. 4 Satz 2).

Aus der Gemeindehaushaltsverordnung /GemHVO NRW) ergeben sich zudem insbesondere folgende Bewertungswahlrechte:

- eine Übernahme der für die Gebührekalkulation ermittelten Wertansätze für Vermögensgegenstände in die Eröffnungsbilanz (§ 56 Abs. 4),
- eine Pauschalbewertung von Sonderposten für Zuwendungen in der Eröffnungsbilanz (§ 56 Abs. 5),
- eine Stichprobeninventur (§ 29 Abs. 2),
- ein Wahlrecht zur sofortigen Aufwandsverrechnung von Vermögensgegenständen mit einem Wert von unter 60 € ohne USt (§ 33 Abs. 4 Satz 2),
- ein Wahlrecht zur über die Einbeziehung der notwendigen Material- und Fertigungsgemeinkosten in die Herstellungskosten (§ 33 Abs. 3),
- die Möglichkeit der Vollabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände (Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 410 € ohne USt) im Jahr des Zugangs (§ 33 Abs. 4),
- die Möglichkeit der Fest- und Gruppenbewertung (§ 34 Abs. 3),
- ein Wahlrecht zur Anwendung der degressiven oder leistungsbezogenen Abschreibung statt der linearen Abschreibung, wenn diese dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht (§ 35 Abs. 1),
- die eigenverantwortliche Festlegung der Nutzungsdauern von abnutzbaren Vermögensgegenständen innerhalb der Bandbreite der Rahmentabelle, die vom Innenministerium mit Runderlass vom 24.02.2005 vorgegeben ist (§ 35 Abs. 3),
- ein Abschreibungswahlrecht bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Finanzanlagen (§ 35 Abs. 5),
- ein Wahlrecht zur linearen Verteilung von außerplanmäßigen Abschreibungen bei voraussichtlich dauernder Wertminderung von Grund und Boden in Folge der Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung (§ 35 Abs. 6) sowie
- eine pauschale Bewertung von Rückstellungen für Beihilfen nach § 88 LBG (§ 36 Abs. 1 Satz 5).

Es empfiehlt sich aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit, die Erläuterungen der gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden entsprechend der Gliederung der Bilanz vorzunehmen. Damit können die Erläuterungen für die Aktivseite der Bilanz nach Anlage- und Umlaufvermögen sowie aktive Rechnungsabgrenzungsposten getrennt und entsprechend auf der Passivseite nach den dortigen Bilanzbereichen gegliedert werden. Dabei ist darzustellen, in welcher Weise die Wahlrechte ausgeübt wurden. Eine reine Wiedergabe der rechtlichen Vorgaben, aus denen sich die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte ergeben, ist jedoch nicht ausreichend, vielmehr ist die tatsächliche Handhabung Gegenstand der Erläuterungen. Es ist dabei vertretbar, Angaben für mehrere Posten zusammen zu fassen, um Wiederholungen zu vermeiden.

1.2 Zu Satz 3 (Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen u.a.):

Im Anhang sind auch die im Verbindlichkeitspiegel (vgl. § 47 GemHVO NRW) auszuweisenden Haftungsverhältnisse zu erläutern. Im gemeindlichen Bereich werden als Haftungsverhältnisse alle Verpflichtungen auf Grund von Rechtsverhältnissen bezeichnet, bei denen eine Inanspruchnahme nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt vom Bilanzierenden aber nicht erwartet wird. Wie im handelsrechtlichen Sinne unterscheiden sich die Haftungsverhältnisse damit von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ist der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich, ist eine Passivierung geboten. Es kommen daher Angaben und Erläuterungen zu übernommenen Bürgschaften, bestellten Sicherheiten, z.B. Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie zu Gewährverträgen in Betracht (vgl. Erläuterungen zu § 87 GO NRW). Die Angabe dieser Haftungsverhältnisse liegt im Interesse der Adressaten des Jahresabschlusses.

Die weitere Vorgabe, dass im Anhang alle Sachverhalte anzugeben sind, aus denen sich künftig erhebliche finanzielle Verpflichtungen ergeben können, soll dazu beitragen, nicht nur ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt zu bekommen, sondern wegen möglicher Vorgänge von besonderer Bedeutung auch über die Auswirkungen auf die künftige Entwicklung der Gemeinde zu informieren.

2. Zu Absatz 2 (Besondere Erläuterungspflichten):

In dieser Vorschrift werden Sachverhalte benannt, die im Anhang gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Die vorgenommene Aufzählung ist nicht abschließend. Sie hat einerseits einen konkretisierenden Charakter, andererseits soll sie die Bedeutung wichtiger Sachverhalte hervorheben, denen dann besondere Erläuterungen zu widmen sind. Daher besteht keine Konkurrenz zwischen den allgemein gefassten Regelungen und in diesem Absatz aufgezählten einzelnen Erläuterungspflichten, zu denen die Angaben

- über besondere Umstände, die dazu führen, dass der Jahresabschluss nicht ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt,
 - über Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden,
 - über die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages,
 - über die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt,
 - über Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen,
 - über noch nicht erhobene Beiträge aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen,
 - bei Fremdwährungen über den Kurs der Währungsumrechnung sowie
 - über die Verpflichtungen aus Leasingverträgen und
 - über weitere wichtige Angaben, soweit sie nach Vorschriften der Gemeindeordnung oder dieser Verordnung für den Anhang vorgesehen sind,
- zu zählen sind.

Diese Mindestanforderungen sollen gewährleisten, dass der Anhang die an ihn durch Absatz 1 Satz 1 gestellten Anforderungen auch erfüllen kann. Dies bedeutet nicht, dass zu den pflichtigen Angaben Fehlanzeigen zu machen sind, wenn die erläuterungspflichtigen Sachverhalte vor Ort nicht aufgetreten sind. Auch bedarf es dann

keines sonstigen Hinweises, denn es ist grundsätzlich davon auszugeben, dass beim Weglassen pflichtiger Angaben keine entsprechenden Sachverhalte bei der Gemeinde vorliegen.

Wichtige Umstände vor Ort im Zusammenhang mit dem Jahresabschluss stellen durchaus Anlässe dar, die zu einem Erläuterungsbedarf im Anhang führen können. Sie sollten nicht deshalb verschwiegen werden, weil sie nicht direkt einem der in dieser Vorschrift aufgezählten Tatbestände zugeordnet werden können. Die Gemeinde muss selbst festlegen, wie sie die Besonderheiten in den Anhang einbaut. Sie kann sie mit anderen Abweichungen zusammenfassen oder jeder Besonderheit ein eigenes Kapitel widmen. Es müssen aber im Anhang die aufgetretenen Besonderheiten erkennbar bleiben.

2.1 Zu Nummer 1 (Angaben zum Jahresabschluss):

Der Jahresabschluss der Gemeinde muss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln (vgl. § 96 Abs. 1 GO NRW). Erfüllt der Jahresabschluss diese Anforderung nicht, hat der Anhang zusätzliche Angaben zu enthalten und die besonderen Umstände, die dazu führen, sind zu erläutern. Bei der Abgrenzung, ob besondere Umstände vor Ort vorliegen, ist insbesondere auf die Aufgabe und die Funktion des Jahresabschlusses abzustellen, damit ggf. durch den Anhang die erforderliche Korrekturfunktion erfolgen kann. Eine genaue Benennung oder Aufzählung von besonderen örtlichen Umständen, die zu dieser gesonderten Erläuterungspflicht führen, ist jedoch nicht möglich. Wegen der unterschiedlichen Gegebenheiten in den einzelnen Gemeinden muss im Einzelfall vor Ort geklärt werden, welche Sachverhalte und Tatbestände als „besondere Umstände“ einzuordnen sind, die dann zu den gesonderten Angaben und Erläuterungspflichten führen. Diese Vorschrift ermöglicht den Gemeinden aber nicht, abweichend von den gesetzlichen Vorschriften selbst Inhalt und Umfang des Jahresabschlusses oder allgemeine zusätzliche Anforderungen zu bestimmen.

2.2 Zu Nummer 2 (Angaben zu Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung):

Im Anhang sind Abweichungen vom Grundsatz der Einzelbewertung und von bisher angewandten Bewertungs- und Bilanzierungsmethoden anzugeben. Die Festbewertung und die Gruppenbewertung stellen solche Abweichungen dar. Die Gemeinde muss selbst festlegen, ob sie derartige Abweichungen mit unter den Ausführungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden erläutert oder diese Sachverhalte in einem eigenen Kapitel darstellt.

Auch die Bildung von Bewertungseinheiten im Rahmen der Bilanzierung zum Ausgleich gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme, soweit die gegenläufiger Wertänderungen oder Zahlungsströme sich aufheben, bedarf einer gesonderten Angabe. Solche Bewertungseinheiten beruhen auf der Überlegung, dass die aus einem Grundgeschäft der Gemeinde resultierenden Risiken durch den Einsatz von Sicherungsinstrumenten (üblicherweise Derivate) - wirtschaftlich betrachtet - neutralisiert werden. Bei der Bewertung wird daher auf die Berücksichtigung nicht realisierter Verluste verzichtet, wenn diesen in gleicher Höhe nicht realisierte Gewinne gegenüber stehen.

2.3 Zu Nummer 3 (Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung):

Im Anhang sind die Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, für die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet worden sind, unter Angabe des Rückstellungsbetrages anzugeben. Derartige Rückstellungen nach § 36 Abs. 3 GemHVO NRW (Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen) sind so bedeutend, dass im Anhang gesondert darüber zu informieren ist. Dabei ist über die tatsächliche bzw. weiter vorgesehene Nachholung von unterlassenen Instandhaltungen unter Angabe von betragsmäßigen Größenordnungen zu berichten. Es bietet sich hier eine differenzierte Darstellung nach den unterschiedlichen Arten der betroffenen Vermögensgegenstände an. Eine Erläuterung lediglich mit Angabe von Summenbeträgen wird der Erläuterungspflicht nicht gerecht. Außerdem muss die Bildung dieser Rückstellungen im Zeitablauf nachvollziehbar und überprüfbar sein, so dass auch in den folgenden Jahren im Anhang darauf bezogene Angaben gemacht werden müssen.

2.4 Zu Nummer 4 (Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“):

Im Anhang ist die Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ entsprechend § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW anzugeben, sofern es sich um wesentliche Beträge handelt. Diese Vorgabe soll die in einem Haushaltsjahr vorgenommene Bildung dieser Rückstellungen im Zeitablauf besser nachvollziehbar und überprüfbar machen. Für die Bildung einer Rückstellung für drohende Verluste muss ein schwebendes Geschäft im bilanziellen Sinne bestehen. Dies liegt z.B. vor, wenn ein zweiseitig verpflichtender Vertrag besteht, der auf einen Leistungsaustausch ausgerichtet ist. Gegenstände derartiger schwebender Geschäfte können Lieferungen von Vermögensgegenständen, Leistungen in Form von Nutzungsüberlassungen oder sonstigem Tun und Unterlassen sein.

Auch für drohende Verluste aus laufenden Verfahren ist die Gemeinde verpflichtet, entsprechende Rückstellungen zu bilden. Unter dem Begriff „Verfahren“ sind dabei Verwaltungsvorgänge zu verstehen, die auf einer rechtlichen Grundlage aufbauen und im Rahmen des Verwaltungsverfahrensgesetzes durch einen Bescheid abgewickelt werden, z.B. die Heranziehung Dritter zur Zahlung von Steuern, Beiträgen u.a. Solche Verwaltungsverfahren sind als laufend zu qualifizieren, wenn ein von der Gemeinde erlassener Bescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist. Dies ist gegeben, wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist oder diese durch ein anhängiges Widerspruchs- oder Klageverfahren noch läuft.

Die Erläuterungen im Anhang dienen dazu, auf noch bestehende schwebende Geschäfte und laufende Verfahren sowie deren Auswirkungen auf die gemeindliche Haushaltswirtschaft hinzuweisen.

2.5 Zu Nummer 5 (Angaben zu Abweichungen von der vorgesehenen Abschreibung):

Im Anhang sind Abweichungen von der standardmäßig vorgesehenen linearen Abschreibung sowie von der örtlichen Abschreibungstabelle bei der Festlegung der Nutzungsdauer von Vermögensgegenständen anzugeben. Dazu ist z.B. die Anwendung eines anderen Abschreibungsverfahrens als im Vorjahr zu zählen. Dieses neue Verfahrens ist dabei darzustellen. Wird von dem Rahmen der landesweit festgelegten Nutzungsdauern (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300) abgewichen, ist dies ebenfalls zu erläutern. Dazu sind die Vermögensgegenstände, bei denen eine abweichende Nutzungsdauer festgelegt wurde sowie die Gründe dafür, anzugeben.

2.6 Zu Nummer 6 (Angaben zu Beiträgen aus fertig gestellten Erschließungsmaßnahmen):

Im Anhang sind noch nicht erhobene Beiträge aus fertiggestellten Erschließungsmaßnahmen anzugeben. Die Beiträge sind Geldleistungen, die von der Gemeinde zum Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen erhoben werden. Sie sind mit der Entstehung des Anspruches der Gemeinde zu bilanzieren. In der Vergangenheit sind manche Gemeinden nicht in dem Maße der Beitragsfestsetzung bzw. der Einziehung festgesetzter Beiträge nachgekommen, wie es die Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung verlangen. Die Rangfolge der Inanspruchnahme der Quellen der Finanzmittel nach § 77 GO NRW verlangt, dass von der Gemeinde an erster Stelle die sonstigen Finanzmittel in Anspruch zu nehmen sind, aber danach dann die speziellen Entgelten für die von der Gemeinde erbrachten Leistungen zur Erzielung von Erträgen heranzuziehen sind. Erst danach kommen die Steuer als allgemeine Finanzmittel. Daraus ergibt sich eine große Bedeutung der Beiträge für die kommunale Haushaltswirtschaft. Die Gemeinde muss daher bemüht sein, nach der Fertigstellung von Erschließungsmaßnahmen auch die ihr zustehenden Beiträge zu erheben. Deshalb entsteht dann eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang, wenn die Gemeinde der Erhebung von Beiträgen nicht wie erforderlich nachgekommen ist.

2.7 Zu Nummer 7 (Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung):

Im Anhang sind bei Fremdwährungen der Kurs der Währungsumrechnung anzugeben. Da oftmals die Gemeinden auch Kredite im Ausland aufnehmen, geht es nicht allein darum, im Anhang zu zeigen, in welcher Höhe dieser Sachverhalt in der Währung „Euro“ auszudrücken wäre. Es ist vielmehr darüber zu informieren, dass

wegen der Sicherstellung der stetigen Aufgabenerfüllung dem Gesichtspunkt der Risikovorsorge und Risikoabsicherung Genüge getan worden ist. Der Runderlass vom 09.10.2006 (SMBL. NRW. 652) gibt dazu Rahmenbestimmungen. Er weist aber auf die besonderen Haushaltsrisiken und Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkte bei der Aufnahme von Krediten in fremder Währung hin. Wie viele Kredite und in welchem Umfang in fremder Währung aufgenommen worden sind, muss deshalb im Anhang angegeben und erläutert werden.

2.8 Zu Nummer 8 (Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen u.a.):

Im Anhang sind die Verpflichtungen aus Leasingverträgen anzugeben. Nicht nur die Aufnahme von Krediten, auch die Verpflichtung aus einem ÖPP/Leasing-Projekt bedeutet eine dauerhafte Belastung des kommunalen Haushalts. Die hieraus übernommenen Verpflichtungen dürfen die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinden nicht gefährden. Gemeinden müssen deshalb auch für kreditähnliche Rechtsgeschäfte die gleichen Maßstäbe wie für eine Kreditaufnahme anlegen. Daher besteht auch für Verpflichtungen der Gemeinde aus anderen vergleichbaren Rechtsgeschäften eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang, auch wenn diese in der Aufzählung nicht ausdrücklich benannt worden sind.

2.9 Weitere wichtige Angaben im Anhang:

Weitere Angaben dürfen von der Gemeinde in den Anhang aufgenommen werden, soweit dadurch die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, nicht beeinträchtigt wird. Welche Informationen im Einzelnen aufgenommen werden können, ist unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse abzuwägen und von der Gemeinde eigenverantwortlich festzulegen.

2.9.1 Wichtige Angaben nach den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung

Ergänzend zu den Inhalten der o.a. Aufzählung wird bestimmt, dass im Anhang auch weitere wichtige Angaben zu machen und zu erläutern sind, soweit sie für den Anhang vorgesehen sind. Dazu gehören nach der Gemeindehaushaltsverordnung z.B. Angaben über

- außerplanmäßige Abschreibungen (§ 35 Abs. 5 und 6 GemHVO NRW),
- Zuschreibungen (§ 35 Abs. 8 GemHVO NRW),
- Vergleichbarkeit der Bilanzansätze (§ 41 Abs. 5 GemHVO NRW),
- neue Bilanzposten (§ 41 Abs. 6 GemHVO NRW),
- die Zusammenfassung von Bilanzposten (§ 41 Abs. 7 GemHVO NRW)
- Kostenunterdeckungen in Gebührenbereichen (§ 43 Abs. 6 GemHVO NRW),
- eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 Abs. 2 GemHVO NRW) u.a.

Es bei den Anhangsangaben von der Gemeinde immer eine Abwägung vorzunehmen, damit Informationen, die dem Lagebericht vorbehalten sind, nicht in den Anhang übernommen werden oder ggf. auch doppelt zur Verfügung gestellt werden. Dagegen bedarf es, wenn z.B. Haftungsverpflichtungen der Gemeinde bestehen, die u.a. im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW) darzustellen sind, durchaus auch einer Angabe im Anhang selbst, insbesondere hinsichtlich einer Einschätzung des Risikos der Inanspruchnahme, die begründet werden sollte.

2.9.2 Wichtige örtliche Sachverhalte

Die Regelung am Ende des Absatzes 2 ermöglicht auch, freiwillig weitere wichtige örtliche Sachverhalte im Anhang anzugeben und zu erläutern, wenn diese Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung oder auf die Bilanz haben, und nicht verschwiegen werden sollen. Dazu gehören z.B.

- Bedarfsgerechte Angaben zur produktorientierten Gliederung des Haushaltsplans als Abbildung der vorgesehenen Aufgabenerfüllung der Gemeinde, auch wenn vielfach ausgewiesene Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung und aus der Finanzrechnung als Komponenten des NKF (vgl. §§ 38 und 39 GemHVO NRW) ganz

oder teilweise im Zusammenhang mit ausgewählten Bilanzposten bereits in den Anhang aufgenommen wurden. Dabei ist es nicht ausreichend, nur die örtlichen Leistungen aufzulisten, sondern die Ressourcenorientierung und die Produktorientierung verlangen eine systematische Darstellung der gemeindlichen Produkte, um die gemeindliche Aufgabenerfüllung verstehbar zu machen.

- Die Angaben über ein außerordentliches Ergebnis, wenn dieses in der Ergebnisrechnung enthalten ist (vgl. § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW).
- Bedarfsgerechte Angaben zur Finanzrechnung als dritten Komponente des NKF (vgl. § 39 GemHVO NRW), auch wenn vielfach deren ausgewiesene Ergebnisse ganz oder teilweise im Zusammenhang mit ausgewählten Bilanzposten bereits in den Anhang aufgenommen wurden, z.B. zu den Aktivposten „Liquide Mittel“ oder „Anlagen in Bau“ oder zu den Sonderposten und Verbindlichkeitsposten auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz benannt wurden. Weil durch die Finanzrechnung die Finanzströme der Gemeinde insgesamt transparent gemacht werden, bietet es sich an, diese NKF-Komponente in einem besonderen Kapitel im Anhang aufzuzeigen und besonders die Auswirkungen auf die wirtschaftliche Finanz- (Liquiditäts-) Lage der Gemeinde zu erläutern.
- Angaben über die tatsächliche Verringerung der allgemeinen Rücklage und/oder die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals. Dabei sollte auch wegen der erheblichen Bedeutung ein Zusammenhang zum Ergebnis der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss hergestellt werden.
- Die Angaben zum Einsatz von derivativen Finanzinstrumenten des Kredit- und des Geldmarktes, z.B. Zinssicherungsinstrumenten, unabhängig davon, ob sie ein schwebendes Geschäft darstellen, das nicht bilanzierungsfähig ist. Mit diesen Angaben soll ein Überblick über den Umfang der eingesetzten Finanzinstrumente gegeben werden, weil die Geschäfte der Gemeinde über Zinsswaps und Währungsswaps ein schwebendes Dauerschuldverhältnis darzustellen, das zunächst nicht bilanziert wird. Dazu sollen die Arten und der Umfang der derivativen Finanzinstrumente angegeben sowie die beizulegenden Werte, soweit sie bestimmt werden können, und die angewandten Bewertungsmethoden aufgeführt werden. In dieser Übersicht sollen die zinsbezogenen Finanzinstrumente möglichst getrennt von den währungsbezogenen Instrumenten aufgezeigt werden. Wegen der Beachtung des Konnexitätsprinzips sollen außerdem die mit den Finanzinstrumenten in Verbindung stehenden Finanzgeschäfte bzw. die Bilanzposten angegeben werden, unter denen die Finanzgeschäfte angesetzt sind. Soweit Finanzinstrumente miteinander kombiniert werden, also Mischformen bestehen, sollen diese gesondert angegeben werden.
- Liegen Beteiligungsverpflichtungen der Gemeinde an künftigen Versorgungsleistungen wegen der Abgabe von Beamten vor, sind entsprechende Angaben zu machen, weil diese gemeindlichen Verpflichtungen aus vorhergehenden Pensionsverpflichtungen der Gemeinde entstanden sind.

Diese Aufzählung von angabepflichtigen wichtigen örtlichen Sachverhalten ist nicht abschließend. Es dürften eine Vielzahl von unterschiedlichen gemeindlichen Sachverhalten bestehen, bei deren Aufnahme in den Anhang die Aufgabe des gemeindlichen Jahresabschlusses, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, gestärkt wird. Eine Beeinträchtigung dieser Aufgabe des Jahresabschlusses durch die Angabe wichtiger örtlicher Sachverhalte dürfte nicht zu erwarten sein.

3. Zu Absatz 3 (Anlagen zum Anhang):

3.1 Allgemeines

Die Vorgabe in dieser Vorschrift, dem Anhang einen Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW, einen Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und einen Verbindlichkeitspiegel § 47 GemHVO NRW beizufügen, soll dazu beitragen, das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen und den notwendigen Gesamtüberblick sicherzustellen. So enthält der Verbindlichkeitspiegel nicht nur Angaben über das von der Gemeinde aufgenommene Fremdkapital, sondern es wird auch über die nicht in der Bilanz anzusetzenden Haftungsverhältnisse der Gemeinde, z.B. Bürgerschaftsverpflichtungen, informiert.

3.2 Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO NRW

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Anlagenspiegel die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW zu gliedern. Der Anlagenspiegel erleichtert daher den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens. Zudem wird durch den Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Er setzt aber auch eine entsprechende Anlagenbuchhaltung voraus, in der z.B. die einzelne Vermögensgegenstand genau bezeichnet wird, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode, der Buchwert am Abschlussstichtag sowie der Tag des Abgangs genau vermerkt, fortgeschrieben und nachgewiesen werden.

3.3 Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW

Der Forderungsspiegel soll den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2). Dies erfordert, der gemeindlichen Finanzierung entsprechend, den Forderungsspiegel in öffentlich-rechtliche Forderungen, z.B. Gebühren, Beiträge, Steuern, Forderungen aus Transferleistungen, und in privatrechtliche Forderungen (adressatenbezogen) zu gliedern und in der Finanzbuchhaltung entsprechende Umlagen zu führen.

3.4 Verbindlichkeitenspiegel nach § 47 GemHVO NRW

Der Verbindlichkeitenspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitenspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen.

3.5 Weitere Anlagen zum Anhang

Außerdem kann es für die Gemeinde sinnvoll sein, sich einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten und der Rückstellungen zum Abschlussstichtag zu verschaffen. Dazu bietet sich die Erstellung eines Sonderpostenspiegels und eines Rücklagenspiegels an. Die Spiegel bestehen aus zwei Bestandteilen, um einerseits die Veränderungen im abgelaufenen Haushaltsjahr und andererseits die Auswirkungen auf die Zukunft in Form von „Restlaufzeiten“ aufzuzeigen. Für diese Spiegel wird ein Schema unter den betreffenden Vorschriften vorgestellt (vgl. Erläuterungen zu § 36 und § 43 Abs. 5 und 6 GemHVO NRW). Auch kann anhand einer beigefügten Übersicht, wie sie dem Beteiligungsbericht beizufügen ist (vgl. § 52 Abs. 3 GemHVO NRW), das Bild über die im Jahresabschluss angesetzten gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen verbessert werden, wenn der Beteiligungsbericht nur dem Gesamtabschluss beigefügt wird.

Hinweis: Zu weiteren Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 45
Anlagenspiegel

(1) ¹Im Anlagenspiegel ist die Entwicklung der Posten des Anlagevermögens darzustellen. ²Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nr. 1 zu gliedern.

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

Erläuterungen zu § 45:

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Anlagenspiegels):

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Anlagenspiegel die Entwicklung der einzelnen Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darstellen. Er ist daher entsprechend den Vorgaben für die Gliederung der Posten der gemeindlichen Bilanz nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW zu gliedern. Der Anlagenspiegel erleichtert dadurch den Überblick über die Vermögenslage sowie über die Altersstruktur des Anlagevermögens. Zudem wird durch den Anlagenspiegel die in der Finanzrechnung erfasste Mittelverwendung durch Zugänge und Zuschreibungen (Aktivzunahmen) sowie die Mittelherkunft durch Abgänge und Abschreibungen (Aktivabnahme) wieder gespiegelt. Er setzt aber auch eine entsprechende Anlagenbuchhaltung voraus, in der z.B. die einzelne Vermögensgegenstand genau bezeichnet wird, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Nutzungsdauer, die Abschreibungsmethode, der Buchwert am Abschlussstichtag sowie der Tag des Abgangs genau vermerkt, fortgeschrieben und nachgewiesen werden.

Dieser Überblick wird erreicht, in dem die folgenden Arten von Vermögensgegenständen im Anlagenspiegel auszuweisen sind. In der örtlichen Praxis besteht vielfach eine enge Beziehung zwischen der Gliederung des Anlagevermögens im Anlagenspiegel und der Anlagenbuchhaltung. Aufzunehmen in den Anlagenspiegel sind

- immaterielle Vermögensgegenstände,
- unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, z.B. Grünflächen, Ackerland, Wald, Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke,
- bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte, z.B. Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen, Wohnbauten sowie sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
- Infrastrukturvermögen, z.B. Grund und Boden des Infrastrukturvermögens, Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen sowie sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
- Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- Betriebs- und Geschäftsausstattung,
- geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau,
- Finanzanlagen in Form von Anteilen an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Wertpapieren des Anlagevermögens sowie Ausleihungen.

Grundsätzlich gilt für den Ausweis dieser Vermögensgegenstände im Anlagenspiegel, dass sie erst im Jahr nach ihrem Abgang aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen sind. Daher werden für die Vermögensgegenstände die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten so lange ausgewiesen, wie der Vermögensgegenstand vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig beschrieben ist. Zu beachten ist außerdem, dass im Anlagenspiegel der Gemeinden die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte anzusetzen sind, denn sie gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die künftigen Haushaltsjahre (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). Wenn aber nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz neue Vermögensgegenstände erworben werden, sind deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten die zutreffende Betragsgröße für die Aufnahme in den Anlagenspiegel.

Auch geringwertige Vermögensgegenstände sind im Jahr ihrer Anschaffung im Anlagenspiegel als Zugang anzugeben. Werden diese Vermögensgegenstände im gleichen Jahr vollständig beschrieben, sind diese Ab-

schreibungen auch unter den Abschreibungen im Anlagenspiegel zu erfassen. Zusätzlich erfolgt wegen der Sofortabschreibung auch eine Angabe unter den Abgängen.

2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Anlagenspiegels):

2.1 Allgemeines

Um die Änderungen der Bilanzposten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr nachvollziehbar zu machen, sind einerseits die Buchwerte des Anlagevermögens am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und andererseits die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben. Diese Angaben würden zwar einen Einblick in die Entwicklung des Anlagevermögens geben, machen aber die tatsächlichen Veränderungen des Anlagevermögens für die Adressaten des Jahresabschlusses nicht ausreichend transparent und nachvollziehbar. Daher sind die Gemeinden verpflichtet, dazu jeweils tabellarisch auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen und die kumulierten Abschreibungen anzugeben. Das nachfolgende Schema zeigt die Gliederung des Anlagenspiegels auf.

Anlagenspiegel									
Arten des Anlagevermögens	Anschaffungs- und Herstellungskosten				Abschreibungen			Buchwert	
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge im Haushaltsjahr	Abgänge im Haushaltsjahr	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Kumulierte Abschreibungen (auch aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
		+	-	+ / -	-	+	-		
(Gliederung wie nach § 45 GemHVO NRW vorgegeben)									

Abbildung 97 „Anlagenspiegel“

Im Anlagenspiegel erstrecken sich der horizontale sowie der vertikale Ausweis nicht nur auf die Sachanlagen, sondern auf sämtliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Der vertikale Ausweis ist dabei nach der gesetzlichen Gliederung der gemeindlichen Bilanz vorzunehmen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO NRW). Der horizontale Ausweis ist nach den nachfolgenden Erläuterungen vorzunehmen.

2.2 Zum Gliederungsbereich „Anschaffungs- und Herstellungskosten“:

2.2.1 Zur Angabe des „Standes der am 31.12. des Vorjahres“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels ist die Summe der gemeindlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten jeweils bezogen auf die einzelnen Vermögensarten der Gemeinde anzugeben. Im ersten Jahresabschluss der Gemeinde nach der Eröffnungsbilanz sind in dieser Spalte des Anlagenspiegels die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte auszuweisen. Für diese Wertansätze ist gesetzlich bestimmt worden, dass sie als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die bilanzierten Vermögensgegenstände der Gemeinde für die künftigen Haushaltsjahre gelten (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). Damit werden die vorhandenen gemeindlichen Vermögensgegenstände

so behandelt, als hätte die Gemeinde ihr Vermögen erst zum Eröffnungsbilanzstichtag angeschafft oder hergestellt. Der Anlagenspiegel der Gemeinde darf deshalb bezogen auf den Abschlussstichtag des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde nach NKF nicht die Summe der der Gemeinde möglicherweise bekannten historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten enthalten. Wenn nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz neue Vermögensgegenstände erworben werden, sind deren tatsächliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten in den Anlagenspiegel einzubeziehen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind der Vermögensgegenstände sind solange in den Anlagenspiegel einzubeziehen, solange dieser vorhanden ist, selbst wenn der betreffende Vermögensgegenstand bereits vollständig abgeschrieben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang eines Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Anlagenspiegel zu löschen.

2.2.2 Zur Angabe „Ausweis von Zugängen im Haushaltsjahr“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind als Zugänge im Haushaltsjahr nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände aufzunehmen, die im Haushaltsjahr tatsächlich einen Zugang zum Anlagevermögen darstellen. Dazu gehören auch Zugänge auf Grund von nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Zu beachten ist, dass als Zugänge auch Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom Umlaufvermögen ins Anlagevermögen zu erfassen sind.

2.2.3 Zur Angabe „Ausweis von Abgängen im Haushaltsjahr“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind dann Beträge als Abgänge im Haushaltsjahr anzugeben, wenn wegen tatsächlicher Abgänge von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens deren ausgewiesene Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu löschen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. deren Wertansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz als Betrag auszuweisen. Erst im Jahr nach dem Abgang dieser Vermögensgegenstände sind deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen. Zu beachten ist, dass als Abgänge auch Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen zu erfassen sind.

2.2.4 Zur Angabe „Umbuchungen im Haushaltsjahr“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels werden unter den Umbuchungen die Umgliederungen vorhandener Anlagevermögen erfasst, z.B. die Umgliederung eines fertig gestellten Vermögensgegenstandes aus dem Bilanzposten „Anlagen im Bau“ in den zutreffenden Bilanzposten des Anlagevermögens in der gemeindlichen Bilanz. Zu beachten ist, dass Umbuchungen nicht bei Umschichtungen von Vermögensgegenständen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vorliegen. Derartige Fälle sind im Anlagenspiegel vielmehr als Abgänge zu erfassen. Ein gesonderter Hinweis auf den Zugang beim Umlaufvermögen erfolgt üblicherweise nicht.

2.3 Zum Gliederungsbereich „Abschreibungen“:

2.3.1 Zur Angabe „Abschreibungen im Haushaltsjahr“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind die planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen im Haushaltsjahr auszuweisen. Die Beträge müssen mit dem Ausweis in der Ergebnisrechnung in Einklang stehen. Dazu kann erläutert werden, in welchem Umfang die planmäßigen Abschreibungen linear auf die Haushaltsjahre verteilt wurden und in welchem Umfang diese nach der degressiven Abschreibungsmethode oder nach der Leistungsabschreibung verteilt worden sind (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW).

2.3.2 Zur Angabe „Zuschreibungen im Haushaltsjahr“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind die im Haushaltsjahr erfolgten Zuschreibungen auszuweisen. Die Zuschreibungen dienen der Korrektur der zuvor durch die Gemeinde vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen. Die Obergrenze für die einzelne Zuschreibung bilden deshalb die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des betreffenden Vermögensgegenstandes des gemeindlichen Anlagevermögens. Zu beachten ist, dass bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens die Zuschreibungen nicht mit den Abschreibungen saldiert werden dürfen. Sie müssen vielmehr unter Beachtung des Bruttoprinzips gesondert erfasst werden.

2.3.3 Zur Angabe „Kumulierte Abschreibungen“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind unter den kumulierten Abschreibungen sämtliche planmäßig und außerplanmäßig vorgenommenen Abschreibungen aus dem betreffenden Haushaltsjahr sowie aus den Vorjahren zu erfassen, d.h. alle Abschreibungen seit der jeweilige Vermögensgegenstand zum Anlagevermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind aber ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Zu beachten ist, dass im Anlagenspiegel die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen sind, wenn ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden ist. Im Anlagenspiegel sind zum Abschlussstichtag aber noch die Abschreibungen für den ausgeschiedenen Vermögensgegenstand aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung dieses Haushaltsjahres zu sichern.

2.4 Zum Gliederungsbereich „Buchwert“:

2.4.1 Zur Angabe „Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens bezogen auf den Abschlussstichtag des Haushaltsjahres auszuweisen. Sie ergeben sich rechnerisch (wie in der Abbildung dargestellt) als Restbuchwerte aus dem Bestand und den Werten des betreffenden Haushaltsjahres. Diese Buchwerte geben daher den aktuellen Wert des Anlagevermögens am Ende eines Haushaltsjahres an. Zusammen mit den Buchwerten des Vorjahres bieten sie erste Anhaltspunkte für die Beurteilung der aktuellen Vermögenslage der Gemeinde bezogen auf den Abschlussstichtag des abgelaufenen Haushaltsjahres.

2.4.2 Zur Angabe „Buchwert am 31.12. des Vorjahres“:

In dieser Spalte des Anlagenspiegels sind die Buchwerte des gemeindlichen Anlagevermögens bezogen auf den Abschlussstichtag des Vorjahres auszuweisen. Sie werden im Rahmen des nächsten Jahresabschlusses der Gemeinde aus der vorhergehenden Spalte übernommen. Wird mit den Buchwerten aus Vorjahren eine Zeitreihe über mehrere Haushaltsjahre aufgebaut, kann die Entwicklung der Vermögenslage über einen längeren Zeitraum transparent und nachvollziehbar gemacht werden.

2.5 Muster für den Anlagenspiegel

Das Muster für den Anlagenspiegel wird den Gemeinden zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage 23 zu Nr. 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Die Gemeinde kann weitere Zusatzinformationen zu ihrem Anlagenspiegel geben. Diese gemeindlichen Angaben sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen.

EEEEEEEEEEEEEE

**§ 46
Forderungsspiegel**

(1) ¹Im Forderungsspiegel sind die Forderungen der Gemeinde nachzuweisen. ²Er ist mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern.

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

Erläuterungen zu § 46:

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Forderungsspiegels):

Unter „Forderungen“ sind in der gemeindlichen Bilanz Ansprüche der Gemeinde auszuweisen, die nicht als längerfristige „Ausleihungen“ dem Finanzanlagevermögen zuzuordnen sind. Sie stellen am Abschlussstichtag den geldlichen Gegenwert bzw. die noch ausstehende Zahlung eines Dritten für eine von der Gemeinde erbrachte Leistung dar. Forderungen sind in der Bilanz anzusetzen, wenn die Gemeinde auf die Gegenleistung durch den Dritten noch einen Anspruch hat. Die Forderungen der Gemeinde entstehen aus ihrem öffentlich-rechtlichen und ihrem privatrechtlichen Handeln und sind entsprechend in der gemeindlichen Bilanz zu untergliedern. Die Forderungsgliederung soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden und das Handeln der Gemeinde transparent und nachvollziehbar zu machen. Das nachfolgende Schema zeigt die grundsätzliche Gliederung des Forderungsspiegels auf.

Forderungsspiegel						
	Arten der Forderungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt betrag am 31.12. des Vor- jahres EUR
			bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
			EUR	EUR	EUR	
	(Gliederung wie nach § 46 GemHVO NRW vorgegeben)					

Abbildung 98 „Forderungsspiegel“

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung der bestehenden Ansprüche der Gemeinde nicht nur für das abgelaufene Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den im Umlaufvermögen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Posten für Forderungen der Gemeinde zu gliedern (vgl. § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW). Dies erfordert, die folgenden Arten von Forderungen im Forderungsspiegel auszuweisen und in der Finanzbuchhaltung entsprechende Unlagen zu führen. Der Forderungsspiegel hat folgende Gliederungsstruktur

- öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - Gebühren,
 - Beiträge
 - Steuern,
 - Forderungen aus Transferleistungen sowie

- sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
- privatrechtliche Forderungen
 - gegenüber dem privaten Bereich,
 - gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - gegen verbundene Unternehmen,
 - gegen Beteiligungen sowie
 - gegen Sondervermögen.

Das Muster für den Forderungsspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Anlage 24 zu Nr. 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Jede Forderung der Gemeinde kann wie ein kreditähnliches Geschäft betrachtet werden, denn auch bei den Forderungen bestehen Risiken für die Gemeinde, z.B. ein Ausfallrisiko oder ein Beitreibungsrisiko. Risiken, die sich jedoch aus dem der Forderung zu Grunde liegenden gemeindlichen Geschäft ergeben, können nicht als Forderungsrisiko eingestuft werden. Zum Bilanzstichtag muss jede Forderung der Gemeinde einer individuellen Risikoüberprüfung unterzogen (Grundsatz der Einzelbewertung) und ggf. in der geschätzten Höhe eines Ausfalls beschrieben werden. Bei einer solchen Prüfung sind die eingeräumten Stundungen, die Niederschlagungen oder ein Erlass von Ansprüchen der Gemeinde nach § 26 GemHVO NRW zu berücksichtigen.

Eine Saldierung der Forderungen mit Verbindlichkeiten ist grundsätzlich nicht zulässig. Sie kann im Einzelfall lediglich dann von der Gemeinde vorgenommen werden, wenn Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber derselben Person bestehen und diese im Rahmen des Geschäftsverkehrs der gemeindlichen Verwaltung abgewickelt werden.

2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Forderungsspiegels):

Im Forderungsspiegel sollen die öffentlich-rechtlichen Forderungen, z.B. Gebühren, Beiträge und Steuern und die Forderungen aus Transferleistungen sowie die privatrechtlichen Forderungen, die in der Bilanz angesetzt sind, nachvollziehbar und transparent gemacht werden. Daher ist zu diesen Posten jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Die Gemeinde kann dazu weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem Fälligkeitstag der einzelnen Forderung zu verstehen. Dies gilt auch, wenn durch regelmäßige Teilzahlungen eines Dritten die Forderung der Gemeinde reduziert wird. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Forderung ist anhand der getroffenen Vereinbarung über das Zahlungsziel oder dessen Festsetzung durch die Gemeinde vorzunehmen. Dabei ist z.B. die Einräumung von Stundungen nach § 26 GemHVO NRW zu berücksichtigen. Bei Forderungen, die auf Grund einer Rahmenvereinbarung entstehen, ist die Bestimmung der Restlaufzeit jeweils aus den einzelnen entstandenen Ansprüchen der Gemeinde zu ermitteln. Zudem sind nach Ablauf der Laufzeit weiter bestehende Forderungen den täglich fällig werdenden Forderungen zuzuordnen, z.B. Forderungen, die im Rahmen der Vollstreckung eingezogen werden.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 47
Verbindlichkeitenspiegel

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

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

²Nachrichtlich sind die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, auszuweisen.

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

Erläuterungen zu § 47:

I. Allgemeines

Der Verbindlichkeitenspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Der Verbindlichkeitenspiegel ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung bzw. des aufgenommenen Fremdkapitals der Gemeinde und die Belastungen künftiger Haushaltsjahre transparent zu machen. Daher sind einerseits im Verbindlichkeitenspiegel die wichtigsten Arten, z.B. Verbindlichkeiten aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine erweiterte Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Andererseits ist eine Aufteilung der Verbindlichkeiten der Gemeinde nach ihren Restlaufzeiten vorzunehmen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitenspiegels weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen.

Es ist zu beachten, dass der Verbindlichkeitenspiegel nicht die Aufgabe hat, über den künftigen Zahlungsbedarf der Gemeinde auf Grund der Fälligkeiten der gemeindlichen Verbindlichkeiten zu informieren. Für eine solche haushaltswirtschaftliche Betrachtung bedarf es einer konkreten örtlichen Liquiditätsplanung, wie sie für die Gemeinden nach § 89 Abs. 1 GO NRW gesetzlich vorgeschrieben ist. Wenn die Gemeinde sich dafür nicht eines ausgefeilten Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens bedient, bedarf es anderer Verfahren zur Sicherung der gemeindlichen Liquidität. Einen Einstieg, um sich einen zeitbezogenen Überblick über die verfügbaren

Zahlungsmittel und der abrufbaren Forderungen und Zahlungsverpflichtungen zu verschaffen, bietet ein Liquiditätsspiegel (vgl. Erläuterungen zu § 89 Abs. 1 GO NRW und § 30 Abs. 6 GemHVO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Verbindlichkeitspiegels):

1.1 Zu Satz 1 (Posten im Verbindlichkeitspiegel):

Im Verbindlichkeitspiegel sind einerseits die Verbindlichkeiten wie in der Bilanz nach Empfängern der von der Gemeinde zu erbringenden Leistung zu gliedern. Dadurch können die Verbindlichkeiten gegenüber bestimmten Empfängergruppen wie in der Bilanz aufgezeigt werden. Um aber insbesondere die Verbindlichkeiten, die gegenüber den öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften und dem sonstigen öffentlichen Bereich sowie gegenüber dem privaten Kreditmarkt bestehen, transparenter zu machen, sind diese differenzierter als in der gemeindlichen Bilanz anzugeben. Daher hat der Verbindlichkeitspiegel mindestens in die in dieser Vorschrift benannten Empfängergruppen als Posten zu enthalten. Wenn darüber hinaus eine Erweiterung in Betracht gezogen wird, muss dies mit den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ in Einklang stehen. Eine Erweiterung ist bei Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung vorzunehmen, wenn diese Kredite nicht nur vom öffentlichen Bereich oder vom privaten Kreditmarkt, sondern von Beteiligungen aufgenommen werden, die nach der Gliederung der Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen nicht zu den beiden genannten Bereichen zu zählen sind. Das nachfolgende Schema zeigt die grundsätzliche Gliederung des Verbindlichkeitspiegels auf.

Verbindlichkeitspiegel					
Arten der Verbindlichkeiten	Gesamt- betrag am 31.12. des Haus- halts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vor- jahres EUR
		bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
(Gliederung wie nach § 47 GemHVO NRW vorgegeben)					

Abbildung 99 „Verbindlichkeitspiegel“

Das Muster für den Verbindlichkeitspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.2 Zu Satz 2 (Weitere Angaben im Verbindlichkeitspiegel):

1.2.1 Allgemeines

Ergänzend zur Übersicht der bestehenden Verbindlichkeiten der Gemeinde sind nach der Vorschrift im Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der

Gemeinde offen zu legen. Der rechtliche Rahmen für die Bestellung von Sicherheiten durch die Gemeinde ist durch § 87 GO NRW bestimmt.

Im gemeindlichen Bereich werden als Haftungsverhältnisse alle Verpflichtungen auf Grund von Rechtsverhältnissen bezeichnet, bei denen eine Inanspruchnahme nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, deren Eintritt vom Bilanzierenden aber nicht erwartet wird. Wie im handelsrechtlichen Sinne unterscheiden sich die Haftungsverhältnisse damit von den Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch den Grad der Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme. Ist der Eintritt der Verpflichtung sicher oder wahrscheinlich, ist eine Passivierung geboten. Es kommen daher Angaben und Erläuterungen im Verbindlichkeitspiegel der Gemeinde zu den übernommenen Ausfallbürgschaften, bestellten Sicherheiten, z.B. Grundpfandrechten und Sicherungsübereignungen, sowie zu Gewährverträgen in Betracht (vgl. Erläuterungen zu § 87 GO NRW).

Der Ausweis dieser Haftungsverhältnisse der Gemeinde liegt im Interesse der Adressaten des Jahresabschlusses. Dafür bestehen jedoch über die verschiedenen Arten hinaus keine Gliederungsvorgaben. Der Ausweis der Haftungsverhältnisse sollte daher entsprechend der örtlichen Bedeutung erfolgen. Dazu kann z.B. im Einzelnen über die Beträge der übernommenen Ausfallbürgschaften mit Datum des Ratsbeschlusses sowie über den Stand der gemeindlichen Haftungsverhältnisse zum Abschlussstichtag informiert werden wie es auch für die Verbindlichkeiten der Gemeinde vorgesehen ist. Zu den Haftungsverhältnissen bedarf es aber keine Angabe über die möglichen „Restlaufzeiten“.

1.2.2 Betragsangaben über die Höhe der gemeindlichen Haftungsverhältnisse

Die Quantifizierung der angabepflichtigen Haftungsverhältnisse hat mit dem Betrag zu erfolgen, für den die Gemeinde am Bilanzstichtag haftet. Bezieht sich die Haftung auf die Schuld eines Dritten, wie etwa im Fall einer Bürgschaft, ist eine Betragsangabe in Höhe der aktuell gültigen Haftungszusage erforderlich. Die Höhe der Verbindlichkeit des Dritten, für den die Bürgschaft übernommen wurde, kann am jeweiligen Bilanzstichtag für die Ermittlung der Betragsangabe herangezogen werden. Für den Nachweis der Verbindlichkeiten aus Bürgschaften ist ein Nachweis über das Bestehen der Hauptschuld erforderlich. Bei vorhandenem Sicherungsgut richtet sich die Betragsangabe nicht nach dem Wert des Sicherungsgutes, sondern nach der Höhe der bestehenden Haftung der Gemeinde.

Bestehen Haftungsverhältnisse in fremder Währung sind die Angaben darüber in Euro zumachen. Die Bewertung ist mit dem Briefkurs zum Abschlussstichtag vorzunehmen. Wenn für derartige Haftungsverhältnisse jedoch Rückstellungen oder Verbindlichkeiten anzusetzen sind, sind die ansonsten nachrichtlich vorgesehenen Angaben im Verbindlichkeitspiegel entbehrlich.

Im Fall einer Teilpassivierung des Haftungsrisikos, z.B. durch eine inzwischen eingetretene Heranziehung der Gemeinde, so dass im diesem Umfang eine Verbindlichkeit besteht und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist, ist hier lediglich der dann nicht passivierte Teil zu vermerken. In diesem Fall ist ein Zusammenhang mit dem passivierungspflichtigen Teil herzustellen und zu erläutern.

1.2.3 Treugut bzw. Treuhandvermögen

Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, d.h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand inne hat. Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

2. Zu Absatz 2 (Gliederung des Verbindlichkeitspiegels):

2.1 Angabe von Gesamtbeträgen

Im Verbindlichkeitspiegel ist zu den in dieser Vorschrift benannten Gläubigern jeweils mindestens der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten am Abschlussstichtag anzugeben. Dieser ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Restlaufzeiten und Beträge der einzelnen Verbindlichkeiten zu untergliedern und mit den betreffenden Beträgen in den dafür vorgesehenen Feldern für Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren abzubilden. Ergänzend dazu ist der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Bei Verbindlichkeiten, die regelmäßig in Teilbeträgen getilgt werden, sind nur die Beträge angeben werden, die der Restlaufzeit entsprechen. Im Zusammenhang mit der mehrjährigen Finanzplanung kann auch bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren ein Gesamtbild hergestellt werden, denn wegen der im Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW hat die Gemeinde die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu leistenden Tilgungen bereits im Haushaltsplan zu veranschlagen.

2.2 Angabe der Restlaufzeiten

Im Verbindlichkeitspiegel ist neben der Gliederung nach Arten der Verbindlichkeiten nach Arten auch eine Aufteilung nach der Fristigkeit der Verbindlichkeiten der Gemeinde vorzunehmen, d.h. diese sind nach ihren Restlaufzeiten zu differenzieren. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem letzten Fälligkeitstag der einzelnen Verbindlichkeit zu verstehen. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Verbindlichkeit ist anhand der vertraglichen Vereinbarung über die Tilgung dieser der Verbindlichkeit vorzunehmen. Bei Annuitäten- oder Ratenkrediten ist immer die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag und dem Fälligkeitstermin der letzten Rate als Restlaufzeit anzusetzen. Die Ermittlung der Restlaufzeiten darf nicht anhand vereinbarter Zinsfestschreibungen erfolgen. Diese bleiben daher für die Gliederung der Verbindlichkeiten unberücksichtigt. Bei Verbindlichkeiten, die auf Grund einer Rahmenvereinbarung begründet wurden, ist die Bestimmung der Restlaufzeit immer jeweils aus den Laufzeiten der in Anspruch genommenen Beträge zu ermitteln. Nach Ablauf der Laufzeit weiter bestehende Verbindlichkeiten sind den täglich fällig werdenden Verbindlichkeiten zuzuordnen.

Zu beachten ist, dass Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 Abs. 2 GO NRW nur eine Restlaufzeit bis zu einem Jahr haben können. Auch wenn das Muster für den Verbindlichkeitspiegel (vgl. Anlage 25 zu Nr. 1.6.8 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300) keine Sperrfelder für Restlaufzeiten von einem bis fünf Jahre und mehr als fünf Jahre enthält, gibt diesen keinen Anlass, von der Zulässigkeit mehrjähriger Kredite zur Liquiditätssicherung auszugehen.

Das Gliederungskriterium „Restlaufzeiten“ stellt keine Abweichung vom Handelsgesetzbuch (HGB) als Referenzmodell dar. Auch dort werden Informationen über die Verbindlichkeiten mit Angabe der Restlaufzeiten verlangt, z.B. über kurzfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu einem Jahr (vgl. § 268 Abs. 5 Satz 1 HGB) oder über langfristige Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. § 285 Satz 1 Nr. 1 a) bzw. 2 HGB).

EEEEEEEEEEEE

§ 48 Lagebericht

¹Der Lagebericht ist so zu fassen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt wird. ²Dazu ist ein Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft im abgelaufenen Jahr zu geben. ³Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, ist zu berichten. ⁴Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft und der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu enthalten. ⁵In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Jahresabschluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. ⁶Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Erläuterungen zu § 48:

1. Allgemeines

1.1 Inhalt des Lageberichtes

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt des Lageberichtes näher, der nach § 37 Abs. 2 GemHVO NRW dem Jahresabschluss beizufügen ist. Er ist danach so zu fassen, dass er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Einerseits ist im Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr zu geben, denn er hat die Aufgabe, den Verlauf der laufenden Verwaltungs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in zusammengefasster Form darzustellen. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde im Lagebericht kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Andererseits soll der Lagebericht auch Schlussfolgerungen für die zukünftige Haushaltswirtschaft enthalten. Dadurch kann er die Jahresabschlussanalyse erleichtern und offenlegen, ob ein nachhaltiges wirtschaftliches Handeln von der Gemeinde angestrebt bzw. vorgenommen wird. In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Ergänzungsfunktion. Auch kann er als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden.

Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist durch den Lagebericht in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen. Die Bürgerinnen und Bürger sind einerseits Adressaten des gemeindlichen Handelns und sollen andererseits die Arbeit von Rat und Verwaltung der Gemeinde unterstützen. Daher besteht ein berechtigtes Interesse der Öffentlichkeit an Informationen über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als auch über die jeweils aktuelle Haushaltsplanung. Im Lagebericht ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind (ausreichende Informationsvermittlung) Darüber hinaus besteht für die Gemeinde die Möglichkeit, bezogen auf ihre Aufgabenerfüllung einen Geschäftsbericht zu erstellen, in dem ausgehend von der Planung für das Haushaltsjahr und der Jahresabschlusserstellung einschließlich des Lageberichtes das Handeln der Gemeinde nicht nur unter dem Gesichtspunkt der Rechnungslegung, sondern der bedarfsgerechten Aufgabenerfüllung erläutert wird.

1.2 Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse auch in Krisenzeiten

Die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde sowie der Chancen und Risiken hat auch in Krisenzeiten bzw. in Zeiten, in denen Sanierungsmaßnahmen bevorstehen oder umzusetzen sind bzw. ein Haushaltssicherungskonzept besteht, den tatsächlichen Verhältnissen der Gemeinde zu entsprechen. Daraus folgt u.a., dass eine Krise oder Einschränkungen im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde wegen der notwendigen Krisenbewältigung nicht verschwiegen werden dürfen. Auch im Lagebericht muss aufgezeigt werden, über welche Fähigkeiten die Gemeinde verfügt, die Aufgabenerfüllung dauerhaft zu sichern bzw. ihre Leistungsfähigkeit für eine stetige Aufgabenerfüllung wieder herzustellen. Andererseits soll die notwendige Krisendarstellung auch

nicht übertrieben werden, so dass ein Bild über die Gemeinde entstehen könnte, dass mögliche Sanierungsmaßnahmen nicht mehr greifen und die bestehende kritische Lage der Gemeinde sich sogar noch verschärfen könnte.

Den Adressaten des Jahresabschlusses muss deshalb ein differenziertes Bild über die aktuelle wirtschaftliche Lage und die bestehende oder bevorstehende Krise sowie über die Krisenbewältigung bzw. das Sanierungsmaßnahmen auch im Lagebericht gegeben werden. Ein kurzer Verweis auf ein umzusetzendes Sanierungskonzept ist dabei nicht als ausreichend anzusehen. Wie bei der Suche nach dem geeigneten Sanierungsweg kann es auch im Rahmen der Berichterstattung sinnvoll sein, unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten sowie der unterschiedlichen Chancen und Risiken mögliche Alternativen zur Bewältigung der Krise aufzuzeigen, so dass die Adressaten des Jahresabschlusses die wahrscheinliche Entwicklung der Gemeinde besser einschätzen können.

2. Gestaltung des Lageberichts

Für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind jedoch keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Weil die Anforderungen an den Lagebericht in Einklang mit dem Handelsrecht stehen, können zur Konkretisierung und Ausgestaltung des Lageberichtes Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden. Diese sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Kernverwaltung der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln. Das nachfolgende Schema soll dazu beitragen, dass die Inhalte des Lageberichts möglichst systematisch aufgebaut und für die Adressaten transparent und nachvollziehbar werden.

Gestaltung des Lageberichts		
Abschnitt	Gesamtüberblick über die wirtschaftliche Lage und die künftigen Chancen und Risiken der Gemeinde	Hinweise
Rahmenbedingungen der gemeindlichen Verwaltungstätigkeit	Allgemeine örtliche Verhältnisse und Besonderheiten	
Ergebnisüberblick und Rechenschaft	Überblick über die wichtigen Ergebnisse des Jahresabschlusses und Rechenschaft über die Haushaltswirtschaft	
Steuerung und Produktorientierung	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der produktorientierten Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der Ziele und Leistungskennzahlen	
Überblick über die wirtschaftliche Lage	Ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unter Einbeziehung der produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen, ggf. auch Angaben über eine Krise	
Wichtige Vorgänge und Nachträge	Bericht über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach Schluss des Haushaltsjahres eingetreten sind, und deren Wirkungen auf die Haushaltswirtschaft	
Chancen	Chancen für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zu Grunde liegenden Annahmen	
Risiken	Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde mit Angabe der zu Grunde liegende Annahmen, ggf. auch der Gegenmaßnahmen und der Risikoüberwachung	
Örtliche Besonderheiten	Umsetzung eines Sanierungskonzeptes zur Wiedererreichung und dauerhaften Sicherung des Haushaltsausgleichs und/oder zum Aufbau von Eigenkapital (Beseitigung der Überschuldung)	
Verantwortlichkeiten	Angaben zu den Mitgliedern des Verwaltungsvorstands bzw. zum Bürgermeister und Kämmerer sowie zu den Ratsmitgliedern nach § 95 Abs. 2 GO NRW	
Anlagen	z.B. Jahresergebnisse im Zeitvergleich Kennzahlen im Zeitvergleich Prognosen im Zeitvergleich	

Abbildung 100 „Gestaltung des Lageberichts“

3. Angabe der Verantwortlichkeiten in der Gemeinde

3.1 Allgemeines

Die Vorschrift des § 95 Abs. 2 GO NRW verlangt, zu jedem Jahresabschluss am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreis gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen. Dies dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss hervorzuheben.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z.B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z.B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

3.2 Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW

Bereits nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Abs. 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

4. Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet.

- Der Grundsatz der Richtigkeit verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht, also eine Darstellung unter objektiver Betrachtung und Willkürfreiheit.
- Der Grundsatz der Vollständigkeit bedeutet, dass umfassend die wirtschaftliche Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, darzustellen ist und dazu alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
- Dem Grundsatz der Klarheit soll durch verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen werden. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen. Dabei muss die notwendige Übersichtlichkeit gewährleistet werden.
- Auch muss der Umfang der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden (Grundsatz der Informationsabstufung), so dass abhängig von der Vielzahl der örtlichen Aufgaben zu berichten ist, d.h. Gemeinden mit einem umfangreichen Aufgabenkatalog müssen mehr Informationen bieten als Gemeinden mit einem kleineren Aufgabenkatalog.
- Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wurden sind.
- Nach dem Grundsatz der Ausgewogenheit ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit den Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.

Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.

5. Risikofrüherkennungssystem

5.1 Allgemeines

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und die Risikobewertung, die Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

5.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Zu den allgemeinen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit,
- der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik sowie
- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

Zu den besonderen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Risikostrategiebestimmung,
- der Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur,
- der Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung,
- der Grundsatz der Wesentlichkeit,
- der Grundsatz der Kommunikation,
- der Grundsatz der Dokumentation sowie
- der Grundsatz der Stetigkeit.

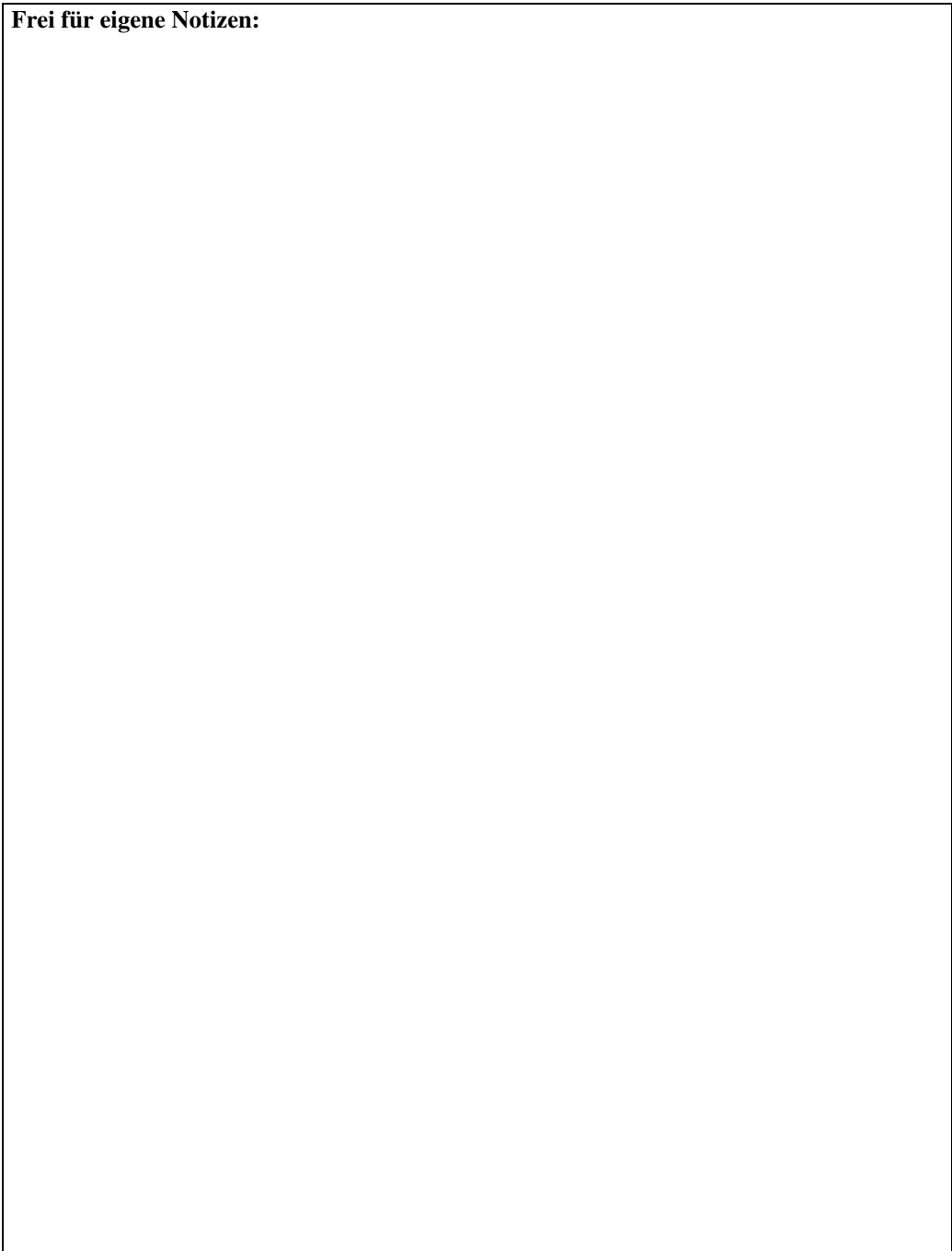
5.3 Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Wird ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Da daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt unberührt (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss auch ausreichend dokumentiert werden, denn es ist bei den Unternehmen und Einrichtungen auch ein Gegenstand der Abschlussprüfung.



Frei für eigene Notizen:



**Siebter Abschnitt
Gesamtabschluss**

1. Allgemeines

Ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts ist die Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinden. Bisher ist er dadurch erschwert worden, dass die Kernverwaltung der Gemeinde mit einem anderen Rechnungssystem arbeitet, als die verselbstständigten Aufgabenbereiche. Der Gesamtüberblick wird mit Hilfe des Gesamtabschlusses wieder erreicht. In den Gesamtabschluss werden die Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche, unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform, einbezogen (konsolidiert). Dabei werden die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe und der Gemeinde insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde. Wegen dieser Bedeutung werden die dafür erforderlichen Regelungen in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst. Sie konkretisieren wichtige Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Konzernrechnungslegung, die bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde zu beachten sind. Zum gemeindlichen Gesamtabschluss bestehen folgende Vorschriften:

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

2. Der gemeindliche Gesamtabschluss

2.1 Zweck des gemeindlichen Gesamtabschlusses

Mit dem gemeindlichen Gesamtabschluss werden die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe beseitigt und die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in den Vordergrund gestellt. Die Adressaten des Gesamtabschlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also einschließlich ihrer gemeindlichen Betriebe ihre Aufgaben erfüllen kann. Im Gesamtabschluss ist daher die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so darzustellen, als ob diese Betriebe zusammen mit der Kernverwaltung der Gemeinde eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit wären. Damit soll gewährleistet werden, dass der Gesamtabschluss ein aus den Jahresabschlüssen der Kernverwaltung und der einbezogenen gemeindlichen Betriebe abgeleiteter eigenständiger Abschluss der gesamten wirtschaftlichen Einheit „Gemeinde“ ist. Das nachfolgende angepasste Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die gemeindliche Einheit „Kommunaler Konzern“.

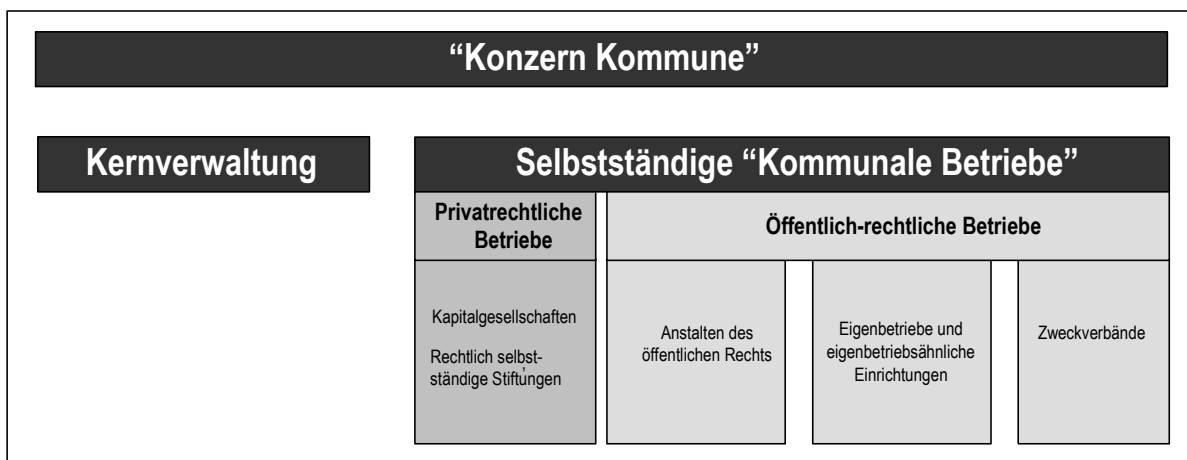


Abbildung 101 „Kommunaler Konzern“

Die Gemeinden sind nach § 116 GO NRW verpflichtet, jährlich zu einem festen Stichtag einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) aufzustellen. Neben diesen Grundsätzen hat die Gemeinde auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK), die sich in der in der Privatwirtschaft entwickelt haben, zu beachten.

2.2 Die Schritte zum gemeindlichen Gesamtabschluss

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses bzw. die Konsolidierung erfordert eine Vielzahl von „technischen“ Schritten. Außerdem sind die örtlichen Besonderheiten zu berücksichtigen. Sie werden die Arbeiten zur Aufstellung des Gesamtabschlusses in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen. Eines der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses. Dieser wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den einzelnen Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu erreichen. Der aus der Addition der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe gewonnene Summenabschluss ist durch Konsolidierungsmaßnahmen zu einem Gesamtabschluss umzuformen. Dazu gehören:

- Den Bilanzansatz der in jeweils den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit dem Eigenkapital des Betriebes zu verrechnen (Kapitalkonsolidierung).
- Die Forderungen und Verbindlichkeiten der in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe gegeneinander aufzurechnen (Schuldenkonsolidierung).
- Aufwendungen und Erträge aus Geschäften zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben gegeneinander aufzurechnen (Aufwands- und Ertragskonsolidierung).
- Aus „Konzernsicht“ die nicht realisierten Gewinne und Verluste aus den Beständen zu eliminieren (Zwischenergebniseliminierung):

Mit dem nachfolgenden Schema werden einige Schritte für die Erstellung des Gesamtabschlusses aufgezeigt.

Schritte zum Gesamtabschluss
<p>Abgrenzung des gemeindlichen Konsolidierungskreises durch Festlegungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> - welche gemeindlichen Betriebe mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, - an gemeindlichen Betrieben und Vermögensmassen mit Nennkapital die Gemeinde eine Beteiligung hält, - welche Anstalten von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden, - welche Mitgliedschaften in Zweckverbänden bestehen, - welche rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen bestehen, bei denen die Gemeinde Stifter ist, - bei welchen sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern die Gemeinde auf Grund rechtlicher Verpflichtung deren finanzielle Existenz wesentlich sichert.
<p style="text-align: center;">Aufbereitung der Einzelabschlüsse der Einheiten des Konsolidierungskreises</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vereinheitlichung des Bilanzstichtags - Anpassen an die gemeindeeinheitliche Bilanzierung und Bewertung
<p style="text-align: center;">Erstellen eines Summenabschlusses (Gemeindebilanz II - GB II)</p> <p style="text-align: center;">Durchführung der Konsolidierungsmaßnahmen</p> <ul style="list-style-type: none"> - Vollkonsolidierung (Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode) (Schuldenkonsolidierung) (Zwischenergebniseliminierung) Aufwands- und Ertragskonsolidierung) - Konsolidierung nach der Equity-Methode - (Kapitalsanteilmethode)
<p style="text-align: center;">Gesamtabschluss</p> <ul style="list-style-type: none"> - Gesamtergebnisrechnung - Gesamtbilanz - Gesamtanhang - (beizufügen: Gesamtlagebericht, Beteiligungsbericht)

Abbildung 102 „Schritte zum Gesamtabschluss“

2.3 Summenabschluss (Gemeindebilanz II - GB II)

Eines der wichtigsten Schritte zur Aufstellung des Gesamtabschlusses ist die Erstellung eines Summenabschlusses. Dieser wird als Gemeindebilanz II (GB II) bezeichnet, um eine Abgrenzung zu den einzelnen Jahresabschlüssen der gemeindlichen Betriebe zu erreichen. Er ist u.a. eine Voraussetzung für den Gesamtabschluss, wenn die Ansätze und Werte aus den Bilanzen der gemeindlichen Betriebe im Gesamtabschluss anders angesetzt oder bewertet werden sollen als in den Jahresabschlüssen der einzelnen Betriebe, weil der Gesamtabschluss nach den Kriterien des NKF aufzustellen ist. Notwendige Anpassungen können sich deshalb hinsichtlich der Gliederung der Bilanz und der Ergebnisrechnung sowie aus Gründen der Bilanzierung und Bewertung für die einzelnen gemeindlichen Betriebe ergeben. Der Aufgabe, dieses möglich zu machen, dient der „Positionenplan für den NKF-Gesamtabschluss“.

Mit diesem Positionenplan wird die Struktur der Summenbilanz sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung festgelegt. Es wird angegeben, in welche Positionen der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung die Bilanz- und die GuV-Positionen der zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe eingehen sollen. Damit werden die Abschlusspositionen der einzelnen Betriebe für den Gesamtabschluss vereinheitlicht und eine sachgerechte Meldung durch die Betriebe erreicht. Der Positionenplan ist darauf auszurichten, dass nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW die Gliederungsvorgaben für die Bilanz nach § 41 GemHVO NRW und für die Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW für den Gesamtabschluss maßgeblich sind.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen zudem kein bestimmtes Buchführungssystem für die Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde. Das örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss aber so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabschluss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Die dazu notwendigen Aufstellungsschritte müssen sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung nach verfolgen lassen.

3. Örtliche Vorarbeiten der Gemeinde

Die Aufstellung des Gesamtabschlusses erfordert vorherige umfangreiche Abstimmungsgespräche der Gemeinde mit ihren gemeindlichen Betrieben. Es gilt, durch eine fundierte Vorarbeit die notwendigen Strukturen zu schaffen, um die eigentlichen Konsolidierungsvorgänge zu erleichtern und ggf. auch erstmals möglich zu machen. Dazu gehört, innerhalb des „Konzerns Kommune“ ein Konzernberichtssystem aufzubauen. Die hierzu notwendigen Vorgaben und Regelungen sind in einer „Gesamtabschlussrichtlinie“, ergänzt um ein Konsolidierungshandbuch, zusammenzufassen. Diese Unterlagen sollen handlungsorientiert die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ermöglichen. Sie müssen daher u.a. Regelungen darüber enthalten, welche Angaben von welchem Aufgabenbereich an welchen Adressaten mit welcher Frist zu liefern sind. Außerdem ist ein Terminplan für die Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses unverzichtbar, mit dem in einem festzulegenden Zeitrahmen die Abgabe- und Fertigstellungstermine bestimmt werden. Die konkrete Ausgestaltung der gesamten örtlichen Unterlagen zur Aufstellung des Gesamtabschlusses durch die Gemeinde sowie ggf. weitere besondere Vorgaben für die Arbeiten vor Ort sind unter Berücksichtigung der Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) sowie unter Einbeziehung der örtlichen Bedürfnisse festzulegen.

4. Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses

Der Entwurf des Gesamtabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt, dem Bürgermeister zur Bestätigung zugeleitet und nach seiner Prüfung vom Rat bestätigt (vgl. § 116 Abs. 5 GO NRW). Der Bestätigung des Gesamtabschlusses der Gemeinde gehen mehrere Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, voraus. Die nachfolgende Übersicht zeigt dies schematisch auf.

Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabchlusses	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfes des Gesamtabchlusses durch den Kämmerer und Bestätigung durch den Bürgermeister (§ 116 Abs. 5 i.V.m. § 95 Abs. 3 GO NRW)		
Zuleitung des Entwurfes des Gesamtabchlusses an den Rat (§ 116 i.V.m. § 95 Abs. 3 Satz 2 GO NRW; soll innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres erfolgen)		
Prüfung des Gesamtabchlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss (§ 116 Abs. 5 GO NRW) Welcher Bestätigungsvermerk liegt vor? (§ 101 Abs. 4 und 5 GO NRW)		
Beratung und Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat (§ 116 Abs. 1 GO NRW; bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres), Entlastung des Bürgermeisters (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 1 Satz 4 GO NRW)		
Anzeige des Gesamtabchlusses bei der Aufsichtsbehörde (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW)		
Bekanntmachung des Gesamtabchlusses (§ 116 Abs. 1 i.V.m. § 96 Abs. 2 GO NRW; soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 103 „Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabchlusses“

5. Der erste gemeindliche Gesamtabchluss

5.1 Festlegung des Abschlussstichtages

Den ersten Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW haben die Gemeinden spätestens zum Stichtag 31. Dezember 2010 aufzustellen, wenn sie Gemeinden dafür keinen früheren Termin wählen (vgl. § 2 NKFG; Art. 1 des NKFG vom 16.11.2004). Sie können jedoch bereits in der Zeit vom In-Kraft-Treten des NKFG zum 01.01.2005 bis zum genannten Stichtag einen Gesamtabchluss jeweils zum Schluss eines Haushaltsjahres aufstellen, wenn zuvor bereits ein Jahresabschluss nach § 95 GO NRW aufgestellt worden ist. Der gesetzlich bestimmte Stichtag soll eine zügige und einheitliche Erstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinden zu gewährleisten.

5.2 Festlegung eines Erwerbsstichtages

Die Konsolidierung für den ersten Gesamtabchluss (Erstkonsolidierung) erfordert zudem die Festlegung eines Erwerbsstichtages, mit dem eine fiktive Anschaffung der in den Gesamtabchluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe herbeigeführt wird. Es muss ein gemeinsames Geschäftsjahr entstehen, dass eine Gesamtergebnisrechnung ermöglicht. Der fiktive Erwerbsstichtag soll daher i.d.R. immer der 1. Januar des Jahres sein, in dem zum Abschlussstichtag 31. Dezember ein Gesamtabchluss aufgestellt wird.

5.3 Aufstellung eines vollständigen Gesamtabchlusses

Bei der Festlegung des ersten Abschlussstichtages ist von der Gemeinde zu berücksichtigen, dass auch der erste Gesamtabchluss vollständig aufzustellen ist. Die Gemeinde darf nicht nur eine erste Gesamtbilanz und einen Gesamtanhang, ergänzt um einen Gesamtlagebericht, aufstellen, sondern muss den ersten Gesamtabchluss mit allen gesetzlich vorgesehenen Bestandteilen aufstellen (vgl. § 2 NKFG NRW i.V.m. § 116 Abs. 1 GO NRW). Wegen dieses Gebotes und der erforderlichen Aufstellung einer Gesamtergebnisrechnung muss dem Abschlussstichtag ein gemeinsames Geschäftsjahr vorangehen, zu dessen Beginn der „Konzern Gemeinde“ sein Vermögen und sein Schulden fiktiv „erwirbt“. Ggf. kann dafür auch der Stichtag der Eröffnungsbilanz der Gemeinde als Erwerbsstichtag herangezogen werden.



§ 49
Gesamtabschluss

(1) Der Gesamtabschluss besteht aus

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 49:

I. Allgemeines

Der für die Gemeinden neu eingeführte Gesamtabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche. Die Gemeinde ist verpflichtet, jährlich zum Stichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dieser soll Auskunft über das gesamte Vermögen und die Schulden der Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe geben. Der Gesamtabschluss ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse zu ihrer Steuerung, aber auch ein Bild über ihre wirtschaftliche Gesamtlage zu erhalten, die für die Zukunft jeder Gemeinde von großer Bedeutung sind.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bestandteile des Gesamtabschlusses):

Zum besseren Verständnis der Regelungen über den Gesamtabschluss wiederholt diese Vorschrift die in § 116 Abs. 1 Satz 2 GO NRW genannten Bestandteile. Der gemeindliche Gesamtabschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Um eine Gesamtbilanz und eine der Gesamtergebnisrechnung zu ermöglichen, bedarf es einer Überleitung der Einzelabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in die Struktur dieser Bestandteile des Gesamtabschlusses nach den §§ 2 und 41 GemHVO NRW. Diesem Zweck dient der Positionenplan, denn damit werden sachgerechte Meldungen durch die gemeindlichen Betriebe ermöglicht und die Abschlusspositionen vereinheitlicht. Der Positionenplan besteht aus zwei Teilen. In seinem Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Summenbilanz die Bilanzpositionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau der Summenbilanz ist auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet. In seinem Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Positionen der zu konsolidierenden Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet. Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich.

2. Zu Absatz 2 (Anlagen zum Gesamtabschluss):

Diese Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, dem Gesamtabschluss einen Gesamtlagebericht (§ 51 Abs. 2 GemHVO NRW) und einen Beteiligungsbericht (§ 117 GO NRW) beizufügen. Diese Unterlagen sollen zur Verbesserung der Informationen des Gesamtabschlusses beitragen.

2.1 Gesamtlagebericht

Der Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW i.V.m. § 49 GemHVO NRW ist entsprechend dem Jahresabschluss um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht nachgebildet ist. Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern. Im Gesamtlagebericht ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind.

Der jährliche Gesamtlagebericht hat eine umfassende und vielfältige Funktion. Es muss ein Überblick über den Geschäftsablauf gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden. Die Gemeinde ist - wie im Lagebericht - verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der Gesamtlage vorzunehmen. Außerdem ist auf die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde einzugehen.

Der Gesamtlagebericht ist so zu fassen, dass durch ihn ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt wird. Dazu sollen in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden. Aber er hat auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. Dem muss folgen, dass im Lagebericht auch über die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde zu informieren ist.

2.2 Beteiligungsbericht

Dem Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW i.V.m. 3 52 GemHVO NRW sind die näheren Informationen über die gemeindlichen Betriebe zu entnehmen. Er lenkt den Blick von der Gesamtschau auf die einzelnen Betriebe, die daher verpflichtet werden müssen, die dafür notwendigen Informationen zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von ihren gemeindlichen Betrieben auch die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, die z.B. auch für die Aufstellung des Gesamtabchlusses erforderlich sind.

Im Beteiligungsbericht steht daher die Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes und nicht die Gesamtlage der Gemeinde zum Stichtag des Gesamtabchlusses nach § 116 GO NRW im Blickpunkt. Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z.B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der gemeindlichen Betriebe enthalten. Er darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der Aufgabenerledigung erfordert, dass der Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse sichert und die Entwicklung transparent macht. Daher ist der Beteiligungsbericht jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabchlusses fortzuschreiben.

3. Zu Absatz 3 (Anwendung von Jahresabschlussvorschriften):

3.1 Allgemeines

Für den Gesamtabchluss sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den Aufbau und die Gestaltung des Jahresabschlusses gelten. Daher enthält die Vorschrift die notwendigen Verweisungen auf die Vorschriften der §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW, als anzuwendende Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung. Dies sind insbesondere die Vorschriften über Bewertungsanforderungen, Wertansätze für Vermögensgegenstände, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Abschreibungen, Rückstellungen sowie über den Jahresabschluss und seine Bestandteile, die entsprechend auf den Gesamtabchluss anzuwenden sind. Auf Erläuterungen zu diesen einzelnen Vorschriften wird an dieser Stelle verzichtet und auf die Erläuterungen zu den betroffenen Vorschriften verwiesen.

3.2 Anwendung der §§ 32 bis 38, der §§ 41 bis 43 und 47 GemHVO NRW

3.2.1 Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen):

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Absatz 1 Nummer 1), die Einzelbewertung (Absatz 1 Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Absatz 1 Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren - erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Absatz 1 Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Absatz 1 Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur verwiesen.

3.2.2 Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände):

Die Vorschrift bestimmt in Absatz 1, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Abs. 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Abs. 2 GO NRW). Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind.

3.2.3 Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren):

Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden durch § 34 GemHVO NRW sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen. Insbesondere wird die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind (Absatz 1). Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, so dass für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann (Absatz 2). Als weitere Vereinfachung wird die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind (Absatz 3). Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten. Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen.

3.2.4 Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen):

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht wiedergespiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz. Die Berechnung des bisherigen Werteverzehrs muss den GoB entsprechen.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter bilden die Obergrenze für den Wertansatz der Vermögensgegenstände. Die jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zu Grunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer bestimmt (i.d.R. lineare Abschreibung). Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich daher nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen. Bei bebau-

ten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

3.2.5 Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen):

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Eröffnungsbilanz anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die Zwecke Rückstellungen bilden, die in dieser Vorschrift bestimmt und in diesen benannt werden.

3.2.6 Anwendung des § 37 GemHVO NRW (Jahresabschluss):

Der Jahresabschluss gibt Aufschluss über die zum Abschlussstichtag bestehende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde und informiert über das Ergebnis der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres. Es hat daher die wirtschaftliche Lage der Gemeinde darzustellen, Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde zu geben. Die neu eingeführte Bilanz gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind. Der Anhang wird durch seine Angaben und Erläuterungen dazu beitragen.

3.2.7 Anwendung des § 37 GemHVO NRW (Ergebnisrechnung):

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge des Haushaltsjahres. Das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung als Überschuss der Erträge über die Aufwendungen oder als Fehlbetrag wird in die Bilanz übernommen und bildet unmittelbar die Veränderung des Eigenkapitals der Gemeinde ab. Das Jahresergebnis umfasst die ordentlichen Aufwendungen und Erträge, die Finanzaufwendungen und -erträge sowie außerordentliche Aufwendungen und Erträge und bildet den Ressourcenverbrauch der Gemeinde somit umfassend ab. Die Ergebnisrechnung ist sowohl für den Rat als auch für die gemeindliche Verwaltung sowie für die Bürgerinnen und Bürger ein Informationsinstrument des Jahresabschlusses. An die Verständlichkeit und Darstellung der Ergebnisrechnung im Sinne der Offenlegung und Transparenz der tatsächlichen wirtschaftlichen Ergebnisse sind daher besondere Anforderungen zu stellen.

3.2.8 Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz):

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Es müssen vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

3.2.9 Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten):

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie entstehen immer dann, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnende Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur Rechnungsabgrenzung ergibt sich also immer, wenn die zu den haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung und einer passiven Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden.

3.2.10 Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):

Die Vorschriften des § 43 GemHVO NRW enthalten besondere Vorgaben zu einzelnen Bilanzposten. Dazu gehören insbesondere

- der Umgang mit immateriellen Vermögensgegenständen,
- die Aktivierung geleisteter Zuwendungen,
- die Bildung von Sonderrücklagen,
- der Ansatz von Sonderposten für Zuwendungen,
- der Ansatz von Sonderposten für den Gebührenausgleich,
- den Ansatz eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrages.

Die Erläuterungen zu den einzelnen Sachverhalten finden sich unter dem jeweiligen Absatz der o.a. Vorschrift.

3.2.11 Anwendung des § 47 GemHVO NRW (Verbindlichkeitspiegel)

Der Verbindlichkeitspiegel weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Die Verbindlichkeiten sind daher im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, abzubilden. Bei den Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen ist zudem eine Differenzierung nach Gläubigern vorzunehmen. Der Verbindlichkeitspiegel ist nach zwei Systematisierungskriterien zu gliedern, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Die Gemeinde kann zu den Inhalten des Verbindlichkeitspiegels Zusatzinformationen geben. Diese sollen aber die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigen.

3.3 Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)

Die Gemeinden sind nach § 116 GO NRW verpflichtet, jährlich zu einem festen Stichtag einen Gesamtabschluss aufzustellen. In den Gesamtabchluss der Gemeinde sind die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Betriebe, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen. Die Aufstellung des Gesamtabchlusses ist unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) vorzunehmen (zu den GoB: Vgl. Erläuterungen zu § 27 GemHVO NRW). Handelsrechtlich haben sich zum Konzernabschluss auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) entwickelt, die auch beim Gesamtabchluss zu beachten sind. Diese Grundsätze sollen im Rahmen des Gesamtabchlusses gewährleisten, dass die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der einbezogenen Betriebe unter Anwendung der maßgeblichen Einheitstheorie erfolgt und der Gesamtabschluss ein Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde vermittelt, als wäre die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit den einbezogenen Betrieben nur eine Einheit. Die GoK ergänzen in diesem Sinne die für den Gesamtabchluss einschlägigen Vorschriften sowie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Zu den besonderen Grundsätzen ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung gehören

- der Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (Einheitstheorie),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit (der Abschlussstichtage, der Währung, des Ausweises),
- der Grundsatz der Vollständigkeit (des Konsolidierungskreises),
- der Grundsatz der Einheitlichkeit der Bilanzierung und Bewertung,
- der Grundsatz der Stetigkeit der Konsolidierungsmethoden (zeitlich und sachlich),

- der Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen,
- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Wesentlichkeit.

Darüber hinaus kommen durch die Verweise auf gemeindliche Vorschriften über den Jahresabschluss auch haushaltsrechtliche Grundsätze zur Anwendung.

Bei der örtlichen Aufstellung des Gesamtabchlusses kann es notwendig werden, zwischen konkurrierenden Sachverhalten eine Abwägung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung vorzunehmen, weil sich aus den Konsolidierungspflichten, -wahlrechten und -verboten i.V.m. den zu beachtenden Grundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können. Die vernünftige Beurteilung beinhaltet die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und des Grundsatzes der Wesentlichkeit. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, so dass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung bedingen zudem kein bestimmtes Buchführungssystem für die Aufstellung des Gesamtabchlusses durch die Gemeinde. Das örtlich eingesetzte Buchführungssystem muss aber so beschaffen sein, dass der gemeindliche Gesamtabschluss seine Aufgabe, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, erfüllen kann. Die dazu notwendigen Aufstellungsschritte müssen sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung nach verfolgen lassen.

4. Zu Absatz 4 (Anwendung von Vorschriften des Handelsgesetzbuches - Stand: 2002):

Nach der Vorschrift des § 50 Abs. 1 GemHVO NRW sind im Gesamtabchluss die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Diese Vorgabe gilt nach § 50 Abs. 2 GemHVO NRW ebenfalls für die gemeindlichen Betriebe des privaten Rechts, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Dies gilt nach Absatz 2 der genannten Vorschrift aber auch, wenn der Gemeinde

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

Außerdem sind die gemeindlichen Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Soweit bei einer entsprechenden Anwendung des Handelsgesetzbuches im Rahmen des Gesamtabchlusses Wahlrechte ausgeübt werden dürfen, muss gewährleistet werden, dass die Ausübung dieser Wahlrechte nicht dem Informationszweck des Gesamtabchlusses entgegensteht. Sie darf nicht dazu führen, dass wichtige Informationen unterbleiben.

Aus diesem Grund wird in dieser Vorschrift klargestellt, dass bei der entsprechenden Anwendung der aufgezählten Vorschriften des Handelsgesetzbuches die Fassung vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), der Konsolidierung zu Grunde zu legen ist. Diese statische Verweisung normiert, dass die aufgeführten Vorschriften in der zum Zeitpunkt ihrer Veröffentlichung geltenden Fassung eine entsprechende Anwendung finden müssen. Es ist keine dynamische Verweisung, bei der die benannten Vorschriften in ihrer jeweils aktuell geltenden Fassung für entsprechend anwendbar erklärt werden. Bei der in dieser Vorschrift enthaltenen statischen Verweisung wird in Zukunft im Einzelnen vom Ordnungsgeber zu klären sein, ob die benannten Vorschriften im Falle ihrer Änderung im Handelsgesetzbuch in das Landesrecht zu übernehmen sind. Diese Form der Verweisung, statt einer dynamischen Verweisung, ist sachgerecht, denn sie stellt sicher, dass die dem Landesgesetzgeber zustehenden Entscheidungsrechte im Zeitablauf nicht eingeschränkt werden.

Mit dem Verweis wird zusätzlich verdeutlicht, dass die Gemeinde trotz ihrer vielfältigen Betriebe als eine wirtschaftliche und rechtliche Einheit (Unternehmung) zu betrachten ist, bei der die leistungs- und finanzwirtschaftlich relevanten Informationen in systematischer Form zu einer Gesamtbild zusammen gefasst, verfügbar gemacht werden müssen.

EEEEEEEEEEEE

§ 50 Konsolidierung

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

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

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

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

Erläuterungen zu § 50:

I. Allgemeines

1. Einbeziehung in die Konsolidierung

Zum Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller gemeindlichen Betriebe zusammenführen. In diesem Zusammenhang wird der Gemeinde betriebswirtschaftlich zwar keine unmittelbare Unternehmenseigenschaft zu geordnet, es wird ihr aber eine Unternehmensähnlichkeit zu erkannt, die ein Gebilde wie einen Konzern im öffentlich-rechtlichen Bereich zulässt. Damit liegt als Voraussetzung für den Gesamtabschluss ein Verbund von gemeindlicher Kernverwaltung und gemeindlichen Betrieben vor. Diese Gegebenheiten schaffen, abhängig von den Unternehmensverträgen im Einzelnen, ein dem Handelsrecht vergleichbares Konzernverhältnis und erleichtern damit die unmittelbare Anwendung der im Einzelnen bestimmten handelsrechtlichen Vorschriften.

Für den gemeindlichen Gesamtabschluss gilt, dass alle gemeindlichen Aufgabenträger (Kernverwaltung und Betriebe) in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daher sind nach Absatz 1 und 2 mit dem Jahresabschluss der Gemeinde die Jahresabschlüsse

- der gemeindlichen Betriebe, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,
- der gemeindlichen Betriebe und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
- der Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage rechtlicher Vorschriften als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) alleine oder zusammen mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten getragen werden,
- der Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist,
- der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, bei denen die Gemeinde Stifter ist,
- der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtungen wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, so dass ein Abhängigkeitsverhältnis zur Gemeinde besteht,

zu konsolidieren. Über diesen beschriebenen Konsolidierungskreis herrscht bei den Ländern Übereinstimmung. Zu beachten ist, dass steuerrechtliche Betriebsformen, z.B. der Betriebe gewerblicher Art (BgA), sowie gemeindliche Regiebetriebe wegen der fehlenden eigenen Rechtspersönlichkeit zwar auch gemeindliche Betriebsformen darstellen, diese sind aber nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen.

Außerdem ist zu berücksichtigen, dass der Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss in Zukunft Veränderungen unterliegen kann, z.B. wenn durch eine Veräußerung ein gemeindlicher Betrieb aufgegeben wird, der dann aus dem gemeindlichen Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer gemeindliche Betriebe verändert sich der Konsolidierungskreis, wenn die neuen Betriebe darin

aufgenommen werden müssen. Der Konsolidierungskreis ist daher zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen.

2. Anwendung von handelsrechtlichen Vorschriften

2.1 Konsolidierungsmethoden und Einbeziehung der Betriebe in den Gesamtabchluss

Die Vorschrift trifft nicht nur Festlegungen zu den Konsolidierungsmethoden, sondern auch zur Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabchluss. Sie sieht in Absatz 1 für die Konsolidierung von gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen eine entsprechende Anwendung der §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches vor (vgl. nachfolgenden Abschnitt Nr. 1.2). Nach Absatz 3 sind gemeindlichen Betriebe unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren (vgl. nachfolgenden Abschnitt Nr. 3.2). Für die entsprechende Anwendung der genannten Vorschriften des Handelsgesetzbuches ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), heranzuziehen. Die Vorschriften sind im Abschnitt 3 des Kapitels „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

2.2 Verzicht auf die Anwendung des § 310 HGB

Bei der Festlegung der handelsrechtlichen Vorschriften, die entsprechend für den gemeindlichen Gesamtabchluss angewendet werden sollen, ist auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB verzichtet worden. Wäre diese handelsrechtliche Vorschrift anwendbar, könnte ein in den Gesamtabchluss einbezogener gemeindlicher Betrieb, der von der Gemeinde mit einer oder mehreren anderen Gemeinden gemeinsam geführt wird, entsprechend den mitgliedschaftlichen Anteilen der Gemeinden in den jeweiligen Gesamtabchluss einbezogen werden. Für die tatsächliche Anwendung würde dies jedoch noch voraussetzen, dass die gemeinsame Führung durch mehrere Gemeinden auch tatsächlich ausgeübt wird. Das Vorliegen einer solchen Ausübung erfordert aber, dass strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit eines solchen gemeindlichen Betriebes einstimmig getroffen werden. Eine solche gemeinsame Führung unterscheidet sich vom maßgeblichen Einfluss der Gemeinde bei einer Organisationseinheit in der Intensität der Beziehung der Gemeinden zu diesem Betrieb. Sie erfordert als Folge daraus jedoch nicht zwingend eine Quotenkonsolidierung. Derartige Betriebe können auch nach der Equity-Methode konsolidiert werden. Der o.a. Verzicht des Gesetzgebers auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB führt deshalb dazu, dass Betriebe, die von einer Gemeinde mit einem oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt werden, im Rahmen des Gesamtabchlusses nach der Equity-Methode zu konsolidieren sind.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Vollkonsolidierung öffentlich-rechtlicher Betriebe):

Nach der Vorschrift sind gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Diese Vorgabe ist erforderlich, denn im Gesamtabchluss soll die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der einbezogenen gemeindlichen Betriebe so dargestellt werden, als ob es sich um eine einzige wirtschaftliche und rechtliche Einheit handelt (Einheitstheorie). Eine der wichtigsten Folgen daraus ist das Konzept der Vollkonsolidierung. Es verlangt, sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der einbezogenen gemeindlichen Betriebe in voller Höhe anzusetzen und die „konzerninternen“ Beziehungen zu eliminieren. Auch wenn einigen Einzelvorschriften für den Gesamtabchluss die Interessentheorie zu Grunde liegt, steht dies der Vollkonsolidierung nicht grundsätzlich entgegen. In diesem Zusammenhang sind unter dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Vonselbstständige Aufgabenbereiche“ organisatorisch abgegrenzte gemeindliche Aufgaben, die nicht in der Kernverwaltung der Gemeinde, sondern in öffentlich-rechtlich oder privatrechtlich gestalteten Betrieben erledigt werden zu verstehen. Auf eine vorherige Ausgliederung aus der gemeindlichen Kernverwaltung kommt es dabei nicht an.

1.1 Einbeziehung öffentlich-rechtlicher Betriebe der Gemeinde in die Vollkonsolidierung

1.1.1 Abgrenzung der einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betriebe

In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt, dass gemeindliche Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB (Vollkonsolidierung) zu konsolidieren sind. Dies bedeutet entsprechend der zu Grunde liegenden Einheitstheorie (Die Gemeinde wird als ein „Unternehmen“ angesehen.), dass die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Sonderposten u.a. der in den Gesamtabchluss einbezogenen öffentlich-rechtlichen Betriebe der Gemeinde, unabhängig von einer Beteiligungsquote der Gemeinde, mit ihrem vollen Betrag in den Gesamtabchluss aufgenommen werden. Außerdem sind auf Grund der Verweisung auf das Handelsgesetzbuch die Konsolidierungsschritte, die dort für Kapitalgesellschaften bestimmt sind, auch bei dieser Konsolidierung anzuwenden. Zu den in die Vollkonsolidierung einzubeziehenden öffentlich-rechtlichen Betrieben gehören

- wirtschaftliche Unternehmen nach § 97 i.V.m. § 114 GO NRW,
- organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen nach § 97 i.V.m. § 107 Abs. 2 GO NRW,
- Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (mit eigener Rechnungslegung) nach § 97 GO NRW,
- Anstalten öffentlichen Rechts (AÖR) nach den einschlägigen Vorschriften, z.B. nach § 114a GO NRW,
- rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen (vgl. § 100 Abs. 3 GO NRW) sowie
- Zweckverbände nach den einschlägigen Vorschriften, z.B. nach dem GkG NRW.

1.1.2 Ausschluss der Sparkassen aus dem Konsolidierungskreis

Die Sparkassen in der Trägerschaft der Gemeinden sind Wirtschaftsunternehmen der Gemeinde, stellen aber eine Besonderheit dar. Der Landesgesetzgeber hat in § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW festgelegt, dass die Sparkassen nicht in der Bilanz des gemeindlichen Jahresabschlusses anzusetzen sind (vgl. LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008). Wegen dieses gesetzlichen Verbotes sind die Sparkassen auch nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen bzw. in der Gesamtbilanz anzusetzen. Auch wenn die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 SpkG NRW) und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden betrachtet werden können, lässt es das o.a. gesetzliche Verbot nicht zu, eine Sparkasse in den Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Bereits in der Begründung zum NKFG vom 16.11.2004 ist der Wille des Landesgesetzgebers zum Ausdruck gebracht worden, Sparkassen nicht in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen. Die damalige Willensbekundung des Gesetzgebers folgte einer Entscheidung der Länder und gilt weiterhin.

Die Festlegung des Gesetzgebers, die Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss einzubeziehen, umfasst auch die Unternehmen und Beteiligungen sowie die sonstigen Anteilsverhältnisse der Sparkasse. Sie kann nicht im engeren Sinne auf die originäre öffentlich-rechtliche Anstalt „Sparkasse“ beschränkt werden. Unter Berücksichtigung der aufgezeigten Verhältnisse und der Aufgabe des gemeindlichen Gesamtabchlusses muss daraus gefolgert werden, dass die gesamte „Gruppe“ Sparkasse, d.h. die Sparkasse einschließlich der ihr zugehörigen Betriebe sowie ihrer sonstigen Anteilsverhältnisse nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden soll. Dieses Ergebnis entspricht auch dem Willen des Landesgesetzgebers, die gemeindlichen Sparkassen nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinden einzubeziehen, der ausdrücklich in der Begründung zum NKFG bekundet worden ist. Soweit jedoch die Gemeinde unmittelbar oder mittelbar über einen anderen gemeindlichen Betrieb an einem Unternehmen oder einer Einrichtung der Sparkasse beteiligt ist, ist dieser gemeindliche Anteil unter Anwendung der zutreffenden Konsolidierungsmethode gleichwohl in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen, wenn ihm keine untergeordnete Bedeutung zu kommt (vgl. § 116 Abs. 3 GO NRW).

1.2 Inhalte der bei der Vollkonsolidierung anzuwendenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches

Nach dieser Vorschrift sind die gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Gemäß der starren Verweisung in § 49 Abs. 4 GemHVO NRW ist die Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), zu beachten. Die für die Vollkonsolidierung relevanten Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt:

- § 300 Konsolidierungsgrundsätze, Vollständigkeitsgebot
 - Zusammenfassung der Jahresabschlüsse
 - Entwicklung des Konzernabschlusses aus den Einzelabschlüssen
 - Grundsatz der Vollkonsolidierung
 - Ansatz von Posten im Konzernabschluss
 - Einheitliche Anwendung der Vorschriften für das Mutterunternehmen
 - Notwendige Anpassungen der Einzelabschlüsse
 - Neuausübung von Ansatzwahlrechten
- § 301 Kapitalkonsolidierung
 - Konsolidierungspflichtige Anteile (einschließlich Wertansatz)
 - Erstkonsolidierung (Buchwert- vs. Neubewertungsmethode)
 - Stichtag der Erstkonsolidierung
 - Ausweis von Unterschiedsbeträgen
 - Folgekonsolidierungen
- § 302 Kapitalkonsolidierung bei Interessenzusammenführung
sog. "pooling-of-interest-Methode"
- § 303 Schuldenkonsolidierung
 - Konsolidierungspflichtige Schuldverhältnisse
 - Grundsatz der Wesentlichkeit
- § 304 Behandlung der Zwischenergebnisse
- § 305 Aufwands- und Ertragskonsolidierung
 - Konsolidierung der Innenumsatzerlöse
 - Konsolidierung anderer Erträge und Aufwendungen
 - Verzicht bei untergeordneter Bedeutung
- § 306 Steuerabgrenzung
- § 307 Anteile anderer Gesellschafter
 - Ausgleichsposten in der Konzernbilanz
 - Anteile anderer Gesellschafter am Gewinn/Verlust
- § 308 Einheitliche Bewertung
 - Grundsatz einheitlicher Bewertung
 - Bewertungsanpassungen
- § 309 Behandlung des Unterschiedsbetrags
 - Geschäfts- oder Firmenwert aus der Erstkonsolidierung
 - Verbleibender passiver Unterschiedsbetrag.

Diese Vorschriften sind im Kapitel „Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte“ enthalten. Sie werden im Abschnitt 4 „Die Konsolidierungsschritte“ in ihrer Anwendung näher vorgestellt. Bei der Durchführung der Vollkonsolidierung sind außerdem die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) zu beachten.

2. Zu Absatz 2 (Vollkonsolidierung von privatrechtlichen Betrieben der Gemeinde):

2.1 Allgemeines

Eine Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses ist auch für die gemeindlichen Betriebe in privatrechtlicher Form durchzuführen, wenn zwischen der Gemeinde (Kernverwaltung) und den betreffenden Betrieben ein Mutter-/Tochter-Verhältnis im Sinne des Handelsgesetzbuches besteht. Auf eine Aufzählung der möglichen Formen von gemeindlichen Betrieben in Form des privaten Rechts, die von der Gemeinde für ihre wirtschaftliche Betätigung gegründet werden dürfen oder an denen sie sich beteiligen darf, wird an dieser Stelle verzichtet.

2.2 Zu Satz 1 (Einbeziehung der Betriebe wegen der einheitlichen Leitung der Gemeinde):

Ein gemeindlicher Betrieb ist dann im Wege der Vollkonsolidierung in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen, wenn er unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde steht. Eine „einheitliche Leitung“ liegt dann vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Gemeinde stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem gemeindlichen Betrieb übertragen wurde, ab und sie kann ihre Interessen im Zweifel durchsetzen.
- Diese Einflussnahme wird durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus.
- Der Einfluss wird durch die Gemeinde allein ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit Dritten.

Eine einheitliche Leitung dürfte tatsächlich ausgeübt werden, wenn die Kernverwaltung der Gemeinde aus dem Blickwinkel der Gemeinde als Organisationseinheit kontinuierlich oberste Führungsaufgaben für ihre gemeindlichen Betriebe wahrnimmt, auch wenn die betreffenden Betriebe selbst mitwirken. Zum Wirkungskreis einer einheitlichen Leitung könnte gezählt werden, die Festlegung von strategischen Zielen sowie der Grundsätze der Investitions- und Finanzpolitik, die Besetzung von Führungspositionen. Ob dies gegeben ist, zeigt sich vor Ort u.a. auch in der Handhabung der Beteiligungsverwaltung, denn die Kernverwaltung muss das Management im „Konzern Kommune“ tatsächlich inne haben und nicht als einfache Vermögensverwaltung der gemeindlichen Betriebe ausgestaltet sein.

2.3 Zu Satz 2 (Einbeziehung auf Grund von Kontrollrechten):

2.3.1 Allgemeines

Zwischen der Gemeinde (Kernverwaltung) und einem gemeindlichen Betrieb besteht auch dann ein Mutter-/Tochter-Verhältnis im Sinne des Handelsrechts, wenn eines der nachfolgenden Kontrollrechte besteht:

- der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
- der Gemeinde das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
- der Gemeinde das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Betriebes auszuüben.

Im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung ist es bei den o.a. Voraussetzungen nicht zwingend erforderlich, ob der mögliche Einfluss der Gemeinde auch durch sie selbst tatsächlich ausgeübt wird. Sie führen aber dazu - wie auch handelsrechtlich vorgesehen -, dass die betreffenden Betriebe der Vollkonsolidierung im Rahmen des gemeindlichen Gesamtabschlusses unterliegen.

2.3.1 Mehrheit der Stimmrechte

Wenn die Gemeinde über die Mehrheit der Stimmrechte an einem gemeindlichen Betrieb verfügt, ist dieser Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen. Als Stimmrecht gilt das Recht, die gesetzlichen und satzungsmäßigen Rechte in einer Hauptversammlung des betreffenden Betriebes auszuüben. Um den Umfang des Rechts (Mehrheit der Stimmrechte) festzustellen, müssen die Stimmrechte der Gemeinde ins Verhältnis zur Gesamtzahl der Stimmrechte gesetzt werden. Dabei muss berücksichtigt werden, ob Mehrfachstimmrechte oder Höchststimmrechte bestehen oder ob über andere Unternehmensbeteiligungen der Gemeinde noch Stimmrechte zuzurechnen sind. Auch kann die Ausübung von Stimmrechten durch vertragliche oder satzungsmäßige Vereinbarungen ausgeschlossen sein. Außerdem hindert das Vorliegen eines Beherrschungsrechts über einen gemeindlichen Betrieb trotz einer formalen Stimmrechtsmehrheit der Gemeinde die Einbeziehung in den gemeindlichen Gesamtabschluss.

2.3.2 Organbestellungsrecht

Bei einer Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben in den Gesamtabschluss der Gemeinde auf Grund des Organbestellungsrechts muss die Gemeinde eine Gesellschafterstellung inne haben. Ihr muss das Recht zustehen, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, z.B. Geschäftsführer, Vorstände, Aufsichtsräte, Beiräte, Mitglieder von Verwaltungsräten. Dieses Recht der Gemeinde bezieht sich grundsätzlich auf alle Mitglieder des Organs, wobei die „Mehrheit“ nicht auf die Personen, sondern auf die Stimmrechte ausgerichtet ist.

2.3.3 Beherrschungsrecht

Steht der Gemeinde das Recht zu, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit dem gemeindlichen Betrieb geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung auszuüben, ist dieser Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen (Beherrschungsrecht). Die Gesellschafterstellung der Gemeinde ist dafür nicht erforderlich, denn der betreffende gemeindliche Betrieb unterwirft sich der Leitung der Gemeinde, die dann z.B. berechtigt ist, diesem Betrieb Weisungen zu erteilen. Weil ein Beherrschungsvertrag ein Mutter-/Tochter-Verhältnis im Sinne des Handelsrechts nach sich zieht, muss ein solcher gemeindlicher Betrieb in den Gesamtabschluss der Gemeinde einbezogen werden. Das Vorliegen eines Beherrschungsrechts hindert die Einbeziehung auf Grund einer formalen Stimmrechtsmehrheit.

3. Zu Absatz 3 (Anteilskonsolidierung von gemeindlichen Betrieben):

3.1 Allgemeines

Kommt die Einbeziehung in den Gesamtabschluss durch Vollkonsolidierung nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen der einheitlichen Leitung und/oder des beherrschenden Einflusses nicht gegeben sind, kann dennoch eine Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe in den Gesamtabschluss - wie ein assoziiertes Unternehmen im handelsrechtlichen Konzernabschluss - erforderlich sein. Diese gemeindlichen Betriebe müssen in der Gesamtbilanz gesondert ausgewiesen und auf der Grundlage der Equity-Methode bewertet werden. Diese Bewertung soll sowohl bei gemeindlichen Betrieben in öffentlich-rechtlicher als auch privatrechtlicher Form Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Nach § 116 Abs. 2 GO NRW umfasst der Begriff „Vonselbstständige Aufgabenbereiche“ in der Vorschrift alle Arten von gemeindlichen Betrieben. Diese Auslegung ist sachgerecht und wird durch die Verwendung des Begriffes „Vonselbstständige Aufgabenbereiche“ veranlasst, denn eine darüber hinaus gehende zusätzliche Abgrenzung für gemeindliche Betriebe wurde nicht vorgenommen.

Gemeindliche Betriebe sind als assoziierte Unternehmen nach den handelsrechtlichen Vorschriften durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Ein in den Gesamtabschluss einbezogener gemeindlicher Betrieb hält eine Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB an einem anderen, nicht einbezogenen Betrieb.
- Der einbezogene gemeindliche Betrieb übt tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Betriebes aus, wobei für das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses ein Stimmrechtsanteil von mehr als 20 v.H. vermutet wird.

Wesentliches Kriterium ist hierbei die tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses im gemeindlichen Betrieb, denn die bloße Möglichkeit zur Ausübung reicht dabei nicht aus. Somit sind auch privatrechtliche Betriebe der Gemeinde mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 v.H. und einem tatsächlich gegebenen maßgeblichen Einfluss in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen. Ein tatsächlich ausgeübter maßgeblicher Einfluss kann z.B. vorliegen bei einer:

- Vertretung im Aufsichtsrat oder Vorstand,
- Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen hinsichtlich
 - der Gewinnverwendung,
 - von Personalentscheidungen,
 - der Bestellung der Mitglieder von Leitungs- und Aufsichtsorganen u.a.
- bei wesentlichen Geschäftsbeziehungen zwischen der Organisationseinheit und der Gemeinde.

Auch hier gilt, dass im Einzelfall die vertraglichen Vereinbarungen mit dem gemeindlichen Betrieb daraufhin zu überprüfen sind. Dabei muss immer eine Beurteilung aus der Gesamtsicht der Gemeinde vorgenommen werden. Bei einer Annahme, dass kein maßgeblicher Einfluss der Gemeinde auf den gemeindlichen Betrieb besteht, gilt, je höher der Beteiligungsanteil je größer die Darlegungspflichten für die Feststellung dieses Sachverhaltes. Einen Einstieg für die Beurteilung eines solchen Sachverhaltes bietet die gemeindliche Eröffnungsbilanz. Darüber hinaus kann die Equity-Bewertung für gemeindliche Betriebe, die nach §§ 295 und 296 HGB nicht vollkonsolidiert werden dürfen, sowie für Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen nach § 310 HGB in Betracht kommen. Dies gilt entsprechend für die Einbeziehung von gemeindlichen Betrieben, die von der Gemeinde anteilig in öffentlich-rechtlicher Form gehalten werden, z.B. bei einer Mitgliedschaft in Zweckverbänden auf der rechtlichen Grundlage des GkG.

3.2 Inhalte der bei der Anteilskonsolidierung anzuwendenden Vorschriften des Handelsgesetzbuches

Nach dieser Vorschrift sind gemeindlicher Betriebe, die unter dem maßgeblichem Einfluss der Gemeinde stehen, entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Die für die Vollkonsolidierung relevanten Paragraphen des Handelsgesetzbuches werden nachfolgend in Kurzform vorgestellt:

- § 311 Definition, Befreiung (assoziierte Unternehmen)
 - Definition des assoziierten Unternehmens
 - Beteiligungen von untergeordneter Bedeutung
- § 312 Wertansatz und Behandlung des Unterschiedsbetrags
 - Erstmalige Anwendung der Equity-Methode
 - Anwendung in Folgejahren
 - Einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden
 - Eliminierung von Zwischenergebnissen
 - Stichtag des verwendeten Jahresabschlusses
 - Konzernabschluss des assoziierten Unternehmens.

Diese Vorschriften sind im Kapitel „Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte“ enthalten. Außerdem sind bei der Anteilskonsolidierung die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK) zu beachten.

3.3 Konsolidierung nach der Equity-Methode

Die Konsolidierung nach der Equity-Methode ist in § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz für den gemeindlicher Betrieb, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Betriebes fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen, Schulden sowie Aufwendungen und Erträge des assoziierten gemeindlichen Betriebes nicht in den Konzernabschluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten des Betriebes und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Betriebes werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung können nach dem HGB zwei Vorgehensweisen unterschieden werden: die Buchwertmethode und die Kapitalanteilmethode (Neubewertungsmethode). Es bestehen Unterschiede zwischen den beiden Methoden im Ausweis, nicht jedoch hinsichtlich der Summe der Gesamtbilanz und des Gesamtergebnisses. Aus Gründen der Klarheit und Praktikabilität ist es jedoch zu empfehlen, für alle nach der Equity-Methode zu konsolidierenden gemeindlichen Betriebe dieselbe Methode anzuwenden.

Nach dem Vorschlag der Modellkommunen aus 2003 sollte im NKF nur die Kapitalanteilmethode zulässig sein, bei der eine Gemeindebilanz II (GB II) des assoziierten gemeindlicher Betriebes auf Basis der beizulegenden Werte der Bilanzposten bzw. der Vermögensgegenstände aufgestellt wird, das anteilige Kapital des assoziierten gemeindlichen Betriebes auf Basis dieser Neubewertung sowie ein Geschäfts- oder Firmenwertes als Differenz zwischen Beteiligungsbuchwert im Einzelabschluss und anteiligem Eigenkapital nach Neubewertung ermittelt und in den Folgeperioden die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes erfolgt.

In der internationalen Konzernrechnungslegung sowie auch im derzeitigen Entwurf des Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (BilMoG) wird jedoch die Anwendung der Buchwertmethode bei der Erstellung einer Konzernbilanz „Eine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen ist in der Konzernbilanz mit dem Buchwert anzusetzen“ favorisiert. Wird dies für das NKF übernommen, kann ein Wahlrecht entfallen, denn nach dem derzeit geltenden Handelsrecht können noch beide o.a. Methoden nebeneinander angewendet werden. Weil das Handelsrecht für das NKF das Referenzmodell darstellt und für den Gesamtabschluss bzw. die Konsolidierungsvorgänge bestimmte Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar gelten, bietet es sich an, im gemeindlichen Gesamtabschluss auch die Buchwertmethode als Konsolidierungsmethode anzuwenden. Dieser Vorgehensweise steht die in § 49 Abs. 4 GemHVO NRW enthaltene Vorgabe, die handelsrechtlichen Vorschriften nach dem Stand 2002 anzuwenden, nicht entgegen.

Im Rahmen der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses braucht die Equity-Konsolidierung nicht angewendet zu werden, wenn der betreffende gemeindliche Betrieb für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist.

4. Die Konsolidierungsschritte für den gemeindlichen Gesamtabschluss

Der Ausgangspunkt der Konsolidierung für den gemeindlichen Gesamtabschluss sind der Jahresabschluss der Gemeinde und die Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe. Da sich die Einzelabschlüsse der Gemeinde von denen der gemeindlichen Betriebe unterscheiden, müssen diese in Übereinstimmung, z.B. bezüglich ihrer Gliederung, der Ansätze und der Bewertung gebracht werden, um einen gemeindlichen Gesamtabschluss erstellen zu können. Aus dieser notwendigen Zusammenführung entsteht die Gemeindebilanz II (GB II). Dabei ist zu beachten, dass die Kernverwaltung der Gemeinde das „Mutterunternehmen“ zu den gemeindlichen Betrieben darstellt, so dass der Aufbau und die Zusammenführung der einzelnen Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe zum gemeindlichen Gesamtabschluss nach den für die gemeindliche Kernverwaltung geltenden rechtlichen Vorgaben auszurichten ist. Die Zusammenführung der Einzelergebnisse erfordert zudem unterschiedliche Konsolidierungsschritte. Dazu zählen die Kapitalkonsolidierung, die Schuldenkonsolidierung, eine Zwischenergebniseliminierung, die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sowie ggf. eine Steuerabgrenzung. Die möglichen Konsolidierungsschritte werden im Folgenden dargestellt.

4.1 Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode

4.1.1 Allgemeines

Im Einzelabschluss der Gemeinde wird der Anteilsbesitz an den gemeindlichen Betrieben als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Eine reine Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind der Beteiligungsbuchwert, z.B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Wertpapiere des Anlage- und des Umlaufvermögens, sonstige Vermögensgegenstände, mit dem Eigenkapital der gemeindlichen Betriebe, z.B. gezeichnetes Kapital, Kapitalrücklagen, Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag/Verlustvortrag, Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, zu verrechnen. Nach § 301 HGB darf lediglich die Erwerbsmethode für diese Konsolidierung angewendet werden. Unter den in § 302 Abs. 1 S. 1 bis 3 HGB genannten Voraussetzungen kann daneben die Methode der Interessenzusammenführung – „pooling-of-interests-Methode“ – zur Anwendung kommen, die auf eine Fusionsfiktion und nicht auf einen Erwerb bzw. das Ausscheiden der bisherigen Gesellschafter abstellt. Sie dürfte im gemeindlichen Bereich keine Anwendung finden.

Bei der Erwerbsmethode wird der Buchwert der gemeindlichen Betriebe in der Bilanz der Gemeinde mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Betrag des Eigenkapitals in der Bilanz des gemeindlichen Betriebes verrechnet. Nach § 301 Abs. 2 HGB wird diese Verrechnung „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des gemeindlichen Betriebes in den Gesamtabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem der Betrieb ein gemeindlicher Betrieb geworden ist, durchgeführt. Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zu Grunde, dass die Gemeinde beim Erwerb eines Betriebes nicht nur die Anteile am Kapital, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden erworben hat (Einzelerwerbsfiktion). Innerhalb der Erwerbsmethode unterscheidet man zwischen der

- Buchwertmethode nach § 301 Abs. 1 Nr. 1 HGB und der
- Neubewertungsmethode nach § 301 Abs. 1 Nr. 2 HGB.

Bei 100%-igen Beteiligungen ergibt sich bei beiden Methoden das gleiche Ergebnis. Außerdem erfolgt bei beiden Methoden eine Neubewertung, allerdings in unterschiedlichen Einzelschritten.

4.1.2 Anwendung der Neubewertungsmethode im NKF

4.1.2.1 Allgemeines

Im NKF soll für die Kapitalkonsolidierung ausschließlich die Neubewertungsmethode angewendet werden und damit das o.a. Wahlrecht des Handelsgesetzbuches (Stand 2002) nicht zur Anwendung kommen. Auch in der Privatwirtschaft gibt es Tendenzen - hier insbesondere in der internationalen Konzernrechnungslegung sowie durch den derzeitigen Entwurf des BilMoG -, die Neubewertungsmethode zum alleinigen Standard zu erheben (vgl. auch Deutscher Rechnungslegungsstandard Nr. 4). Bei der Bewertung nach dieser Methode sind die Vermögensgegenstände und Schulden der gemeindlichen Betriebe mit dem beizulegenden Zeitwert anzusetzen. Der

beizulegende Wert ist dabei als ein Betrag zu verstehen, zu dem im Bewertungszeitpunkt zwischen geschäftsbe-
reiten und sachverständigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert ausgetauscht oder eine Schuld beglichen
werden kann. Der Begriff „beizulegender Wert“ wird zudem als Oberbegriff benutzt, der durch speziellere
Wertbegriffe, z.B. Marktwert oder Börsenwert, von der Gemeinde auszufüllen ist. Es ist zum Abschlussstichtag
der beizulegende Wert festzustellen, der unter Beachtung des Vorsichtsprinzips und nach vernünftiger kaufmänn-
nischer Beurteilung dafür in Betracht kommt.

4.1.2.2 Ansatz und Fortschreibung von aktiven und passiven Unterschiedsbeträgen

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bei den betreffenden Be-
trieben aufgedeckt und den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet, so dass eine Gemeindebilanz III
(GB III) aufgestellt wird. Entsteht dabei ein positiver Differenzbetrag (aktiver Unterschiedsbetrag als „Good-
will“) zwischen Beteiligungsbuchwert und anteiligem neubewerteten Eigenkapital soll er als „Geschäfts- oder
Firmenwert“ (GFW) aktiviert werden. Aktive Unterschiedsbeträge entstehen z.B. durch stille Reserven, die im
Zusammenhang mit dem Erwerb eines Betriebes erworben wurden u.a. Sie sollen längstens über die Dauer von
15 Jahren abgeschrieben werden (Frist aus den steuerrechtlichen Vorgaben abgeleitet). Besteht aber aus den
örtlichen Verhältnissen heraus eine geringere Nutzungsdauer, so ist diese der Abschreibung zu Grunde zu legen.
Dies gilt entsprechend, wenn einer erheblich höheren Nutzungsdauer nicht entgegen steht. Daher gibt es, wie es
auch in der NKF-Rahmentabelle für Gesamtnutzungsdauer der kommunalen Vermögensgegenstände gezeigt
wird, keine allgemein gültige feste Jahreszahl für alle Gemeinden. Die steuerrechtliche Festlegung kann als Ori-
entierung für die örtliche Festlegung dienen.

Entsteht dagegen ein negativer Differenzbetrag (passiver Unterschiedsbetrag als „Badwill“) soll dieser als „Un-
terschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ passiviert werden. Passive Unterschiedsbeträge können z.B.
durch die schlechte Ertragslage eines Betriebes u.a. entstehen. Sie werden in den Folgejahren grundsätzlich in
dem Maße aufgelöst, wie ein erwarteter Aufwand oder Verlust im gemeindlichen Betriebe realisiert wird. Eine
Saldierung des Aktivansatzes „Geschäfts- oder Firmenwert“ mit dem Passivansatz „Unterschiedsbetrag aus der
Kapitalkonsolidierung“ ist nicht zulässig. Zu jedem Abschlussstichtag ist die Werthaltigkeit der beiden angeführ-
ten Bilanzansätze zu überprüfen, ggf. kann auch eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich werden. Zu
beachten ist, dass das Bruttoprinzip auch für den Gesamtabschluss gilt. Daher darf der in der Gesamtbilanz anzu-
setzende aktive Unterschiedsbetrag nicht mit dem anzusetzenden passiven Unterschiedsbetrag saldiert werden
(vgl. § 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 Abs. 2 GemHVO NRW).

4.1.3 Bildung eines Ausgleichspostens

Werden nicht alle Anteile an einem gemeindlichen Betrieb von der Gemeinde gehalten, ist für nicht der Gemein-
de gehörende Anteile an den in den Gesamtabschluss einbezogenen Betrieb ein Ausgleichsposten für die Anteile
der anderen Gesellschafter zu bilden. Dieser ist in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter der entsprechenden
Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen, da in diesen Fällen aus der Bilanz des entspre-
chenden gemeindlichen Betriebes die Vermögensgegenstände und Schulden unabhängig von der Beteiligungs-
quote in voller Höhe in die gemeindliche Gesamtbilanz übernommen werden.

4.2 Schuldenkonsolidierung

4.2.1 Allgemeines

Die Schuldenkonsolidierung dient der Eliminierung konzerninterner Schuldverhältnisse. Die Vorschrift des
§ 303 Abs. 1 HGB bestimmt dazu, dass Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbind-
lichkeiten zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betrieben sowie die betreffenden
Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen sind. Diese Regelung trägt der, dem Gesamtabschluss zu Grunde
liegenden Einheitstheorie Rechnung. Nach herrschender Meinung sind aber auch noch andere Schuldverhältnisse
in die Schuldenkonsolidierung einzubeziehen, z.B. ausstehende Einlagen, geleistete Anzahlungen, Schecks,
sonstige Vermögensgegenstände, Wertpapiere des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens. Dabei ist zu

prüfen, ob diese Schuldverhältnisse nicht von untergeordneter Bedeutung sind. Im Rahmen des Gesamtabschlusses sind aus Sicht der Gemeinde nur die gegenüber Dritten bzw. nicht in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe bestehenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten existent und daher in der Gesamtbilanz darzustellen.

Stehen sich die Forderungen und Verbindlichkeiten einbezogener Betriebe in gleicher Höhe gegenüber, ist die Konsolidierung unproblematisch. Der Forderungsbetrag des einen gemeindlichen Betriebes und der Verbindlichkeitsbetrag eines anderen Betriebes werden mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert. So heben sich die Posten gegenseitig auf. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Summe der Gesamtbilanz. Unterscheiden sich die konzerninternen Forderungs- und Schuldposten in ihrem Wertansatz oder sind etwa keine Gegenposten vorhanden, ergibt sich bei der Aufrechnung eine Differenzgröße. Diese kann sowohl aktiver als auch passiver Natur sein. Eine Ursache für mögliche Differenzen können u.a. fehlerhafte Buchungen oder auch zeitliche Buchungsunterschiede sein. Es handelt sich dann um sog. unechte Aufrechnungsdifferenzen, die noch im betreffenden Einzelabschluss oder im Gesamtabschluss korrigiert werden. Echte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Zum Beispiel werden Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag passiviert, während sich für die entsprechenden Forderungen durch freiwillig oder gesetzlich vorgeschriebene Abwertungen häufig niedrigere Wertansätze ergeben.

4.2.2 Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen

Die Behandlung von Aufrechnungsdifferenzen ist bisher für Kapitalgesellschaften nicht im Handelsrecht ausdrücklich geregelt. Aus der Formulierung des § 303 Abs. 1 HGB („... sind wegzulassen“) kann allerdings gefolgert werden, dass eine vollständige Eliminierung der gesamtabschlussinternen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangt wird. Dabei kann zwischen unechten und echten Aufrechnungsdifferenzen unterschieden werden. Die bestehenden Aufrechnungsdifferenzen sollen mit den Gewinnrücklagen im Gesamtabschluss verrechnet werden.

4.3 Zwischenergebniseliminierung

4.3.1 Allgemeines

Eine weitere Folge der Einheitstheorie für den gemeindlichen Gesamtabschluss ist, dass Lieferungen und Leistungen zwischen den Betrieben der Gemeinde nach Möglichkeit ergebnisneutral zu behandeln sind. Gewinne und Verluste der Gemeinde insgesamt werden erst durch einen Umsatz mit Dritten realisiert und sollen daher grundsätzlich auch erst zu diesem Zeitpunkt ertragswirksam werden. Dementsprechend ist der Wertansatz von den in den Gesamtabschluss aufzunehmenden Vermögensgegenständen um die aus den Umsätzen zwischen den gemeindlichen Betrieben entstandenen Gewinne oder Verluste zu korrigieren. So sind mit Gewinnaufschlag vom dem Konsolidierungskreis zugehörigen gemeindlichen Betrieben veräußerte Gegenstände, unabhängig von der buchhalterischen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen, im Gesamtabschluss weiterhin so zu behandeln, als hätten sie den ersten der an diesem innergemeindlichen Austausch beteiligten Betriebe niemals verlassen bzw. wären lediglich von einer Betriebsabteilung in eine andere umgesetzt worden.

Mögliche Zwischenergebnisse entstehen durch eine Abweichung des Wertansatzes in der Einzelbilanz des betreffenden gemeindlichen Betriebes von dem in der Gesamtbilanz zulässigen Wertansatz, wobei dieser sich, je nach Ausübung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften, zwischen dem Mindest- und Höchstwert bewegt. Daher muss ein Vermögensgegenstand vorliegen, der zu bilanzieren ist. Er muss auf Lieferungen und Leistungen von gemeindlichen Betrieben innerhalb des Konsolidierungskreises beruhen und es muss ein Wertunterschied gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus Gesamtabschlussicht bestehen. Es kann sich daraus sowohl ein Zwischengewinn als auch ein Zwischenverlust ergeben. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt sich demnach, wenn der Einzelabschlusswert den „Konzernhöchstwert“ überschreitet (und zwar in eben dieser Höhe). Darüber hinaus ist die Differenz zwischen „Konzernhöchst- und -mindestwert“ ganz oder teilweise als Zwischengewinn eliminierungsfähig. Ist der Einzelabschlusswert kleiner als der „Konzernmindestwert“, ergibt sich in der Höhe der Differenz ein eliminierungsfähiger Zwischenverlust. Die Differenz zwischen „Konzernhöchst- und -mindestwert“ kann ganz oder teilweise als Zwischenverlust eliminiert werden.

Im Ergebnis wird durch Eliminierung der Zwischengewinne der „Konzernjahreserfolg“ verringert, durch Eliminierung der Zwischenverluste wird er erhöht. Zu beachten ist, dass das Ergebnis des gemeindlichen Gesamtabschlusses des Geschäftsjahres jeweils nur durch die Veränderungen der in den Beständen des Geschäftsjahres enthaltenen Zwischenergebnisse beeinflusst wird. Die den Vorjahren zu gehörigen Beträge haben das Ergebnis bereits in ihrem Entstehungsjahr beeinflusst und können mit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem Sonderposten in der Gesamtbilanz verrechnet werden. Sie haben erst dann wieder Auswirkungen auf das Ergebnis, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände an Dritte („Konzernfremde“) veräußert worden sind und damit eine Ergebnisrealisierung auch im Gesamtabschluss eintreten wird.

4.3.2 Ausnahmen für die Zwischenergebniseliminierung

Die Zwischenergebniseliminierung kann unterbleiben, wenn die Lieferungen oder die Leistungen zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Sie kann außerdem unterbleiben, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung ist.

4.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Neben der Zwischenergebniseliminierung ist die Gesamtergebnisrechnung auch noch hinsichtlich derjenigen Aufwendungen und Erträge anzupassen, die aus Beziehungen zwischen den gemeindlichen Betriebe resultieren. Aus gemeindlicher Sicht wäre etwa die Leistungserbringung von einem gemeindlichen Betrieb an einen anderen gemeindlichen Betrieb wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln. Die Aufwendungen des leistungsbeziehenden Betriebes und korrespondierend die Erträge des leistungsabgebenden Betriebes dürfen nicht im Gesamtabschluss auftauchen. Ähnlich wären Herstellung und Verkauf einer Maschine durch einen gemeindlichen Betrieb für bzw. an einen anderen Betrieb wie eine selbsterstellte Anlage zu verbuchen, d.h. neben der vermutlich notwendigen Eliminierung eines Zwischenergebnisses wäre gegenüber der bloßen Zusammenrechnung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Einzelabschlüsse eine Umgliederung von den Umsatzerlösen oder ggf. den sonstigen betrieblichen Erträgen zu den anderen aktivierten Eigenleistungen (vgl. § 275 Abs. 2 HGB) vorzunehmen. Auch hier sollte das Wirtschaftlichkeitsprinzip beachtet werden, d.h. der Informationsnutzen sollte die Kosten für die Konsolidierung übersteigen.

Für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sollen im Wesentlichen die Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) zur Anwendung kommen. Hiernach besteht eine Verpflichtung, bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Betrieben mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind, Auch sind andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Betrieben mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Eine Ausnahme von dieser Verpflichtung kann nur gemacht werden, sofern „die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind.“

5. Ausscheiden einer Organisationseinheit aus dem Konsolidierungskreis (Entkonsolidierung)

Die Gemeinde gründet oder erwirbt nicht nur Unternehmen oder Einrichtungen, sondern veräußert oder liquidiert im Einzelfall auch gemeindliche Betriebe. Bei einer Veräußerung scheiden die betreffenden Betriebe aus dem „Konzern Kommune“ aus. Liegt dies vor, ist der betreffende gemeindliche Betrieb nicht mehr bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses zu berücksichtigen (Fiktion des Einzelabgangs), Dies führt zu einem Anpassungsbedarf beim Gesamtabschluss, wenn der betreffende Betrieb zuvor zum Konsolidierungskreis für den gemeindlichen Gesamtabschluss gehörte (Entkonsolidierung). Davon sind i.d.R. die Gesamtergebnisrechnung und die Gesamtbilanz sowie die Kapitalflussrechnung berührt. Die Entkonsolidierung ist im Gesamtanhang anzugeben. Dazu sind aus dem Vorgang entstehende Unterschiedsbeträge zu erläutern.

Die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes führt im Jahresabschluss der Gemeinde dazu, dass der erzielte Veräußerungserlös als Vermögenswert anzusetzen ist und der bisherige Ansatz unter den Finanzanlagen entfällt. Ggf. wird die Veräußerung oder Liquidation eines gemeindlichen Betriebes auch ergebniswirksam, wenn der Veräußerungserlös höher (ertragswirksam) oder niedriger (aufwandswirksam) als der bisherige Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz ausfällt. In den Gesamtabschluss fließt dieser Erlös ebenfalls ein, jedoch nicht mehr unmittelbar als Wertansatz einer Beteiligung der Gemeinde. Für den Gesamtabschluss muss vielmehr eine Verrechnung des Veräußerungserlöses mit dem Saldo der im Gesamtabschluss enthaltenen Einzelvermögensgegenständen und Schulden des weggefallenen Betriebes vorgenommen werden. Auf Grund möglicher stiller Reserven und Lasten bei den betroffenen Einzelvermögensgegenständen und Schulden kann sich dabei ein anderer Ertrag oder Aufwand ergeben, als im gemeindlichen Jahresabschluss. Dies erfordert ggf. die Bereinigung von Buchungen im Gesamtabschluss, um Doppelerfassungen von Erträgen und Aufwendungen zu vermeiden. Aber ebenso kann sich die Bereinigung von Geschäftsvorfällen, die sich nicht im bisherigen Beteiligungswert im Jahresabschluss der Gemeinde niedergeschlagen haben. Das Ergebnis ist in der Gesamtergebnisrechnung entweder unter den außerordentlichen Erträgen oder außerordentlichen Aufwendungen auszuweisen.

6. Weitere Erläuterungen

Die Ausführungen zur Konsolidierung haben sich auf einstufige Gebilde der Gemeinde beschränkt. In der Praxis der Gemeinden haben jedoch bereits mehrstufige komplexe Beteiligungsstrukturen eine erhebliche Bedeutung, weil die Gemeinde damit neben organisatorischen und aufgabenbezogenen Zielen auch steuerliche Ziele verwirklichen will. Daraus können sich durchaus Probleme bei den einzelnen oben ausgeführten Konsolidierungsschritten ergeben. Es bedarf besonderer Erläuterungen zur Konsolidierung von mehrstufigen Beteiligungsstrukturen, bei denen z.B. die Sukzessiv- oder Kettenkonsolidierung und die Simultankonsolidierung zur Anwendung kommen können.

Um die Aufstellung des Gesamtabschlusses bewältigen zu können, bedarf es auf Grund von Erfahrungen aus der Praxis der Aufstellung von handelsrechtlichen Konzernabschlüssen im gemeindlichen Bereich besonderer organisatorischer Voraussetzungen und einer technischen Unterstützung. Dazu gehören z.B.

- eine Harmonisierung der Buchführung, möglichst durch die Einführung eines Einheitskontenplans für die Kernverwaltung und die gemeindlichen Betriebe, die vollkonsolidiert werden,
- Regelungen über für die Saldenabstimmungen, der in den Gesamtabschluss gemeindlichen Betriebe, und über die Klärung von Buchungsdifferenzen,
- die Festlegung und Einrichtung eines organisatorischen Aufbaus sowie eine Festlegung von örtlichen und fachlichen Zuständigkeiten, um eine Rechnungslegung für den Gesamtabschluss zu ermöglichen,
- eine geeignete Software als technische Unterstützung zur Durchführung der Aufstellung des Gesamtabschlusses bzw. der Konsolidierungsschritte,
- Richtlinien, die dazu dienen, die in den Gesamtabschluss einzubeziehenden gemeindlichen Betriebe zur einer möglichst einheitlichen Bilanzierung und Bewertung bei den eigenen Jahresabschluss anzuhalten, um bei der Aufstellung des gemeindlichen Gesamtabschlusses ggf. Anpassungsmaßnahmen zu vermeiden.

Die Erstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses erfordert einerseits eine umfangreiche Vorbereitung und entsprechende Vorarbeiten. Andererseits müssen die festgelegten allgemeinen Verfahrensweisen und andere verbindliche Vorgaben, z.B. Zuständigkeiten und Terminpläne, nicht nur beim ersten Gesamtabschluss, sondern jährlich zu jedem neuen Gesamtabschluss der Gemeinde anwendbar sein, aber auch von den Beteiligten tatsächlich angewendet werden. Dazu bietet sich die Erstellung einer Gesamtabschlussrichtlinie einschließlich eines geeigneten Konsolidierungshandbuchs durch die Gemeinde an. Durch dieses Werk wird für die Aufstellung des Gesamtabschlusses festgelegt und erläutert, welche Angaben in welcher Form und von welchem Aufgabenbereich an welche Adressaten zu liefern sind.



§ 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang

(1) ¹Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche zu erläutern. ²Dazu sind in einem Überblick der Geschäftsablauf mit den wichtigsten Ergebnissen des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen darzustellen. ³Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft der Gemeinde unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage der Gemeinde zu enthalten. ⁴In die Analyse sollen die produktorientierten Ziele und Kennzahlen nach § 12, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, einbezogen und unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse erläutert werden. ⁵Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Gesamtentwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

(2) ¹Im Gesamtanhang sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und so zu erläutern, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. ²Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

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

Erläuterungen zu § 51:

1. Zu Absatz 1 (Gesamtlagebericht):

1.1 Inhalt und Gestaltung des Gesamtlageberichts

Der Gesamtabchluss der Gemeinde ist um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen, der dem handelsrechtlichen Konzernlagebericht nachgebildet ist (vgl. nach § 116 Abs. 1 GO NRW i.V.m. § 49 GemHVO NRW). Durch den Gesamtlagebericht ist das durch den Gesamtabchluss zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde einschließlich der gemeindlichen Betriebe unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern. Im Gesamtlagebericht ist deshalb über alle Tatsachen und Sachverhalte zu berichten, die für die Gesamtbeurteilung der Gemeinde erforderlich sind.

Dem Gesamtlagebericht kommen somit umfassende und vielfältige Funktionen zu. Er muss einen Überblick über den Geschäftsablauf des vergangenen Haushaltsjahres geben und die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses sowie die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde in ihren tatsächlichen Verhältnissen darstellen. Zudem soll er eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der gemeindlichen Betriebe und der wirtschaftlichen Gesamtlage enthalten. Auch hat er Erläuterungen zu den Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde zu geben und die produktorientierten Ziele und Leistungskennzahlen nach § 12 GemHVO NRW, soweit sie bedeutsam für das Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde sind, unter Bezugnahme auf die im Gesamtabchluss enthaltenen Ergebnisse zu enthalten. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde kann dafür mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt aber der Gemeinde überlassen, mit welchen Leistungskennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen.

Für die äußere Gestaltung des Gesamtlageberichts, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung des Gesamtlageberichts. Seine Gliederung in einzelne Elemente muss dazu beitragen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde auch tatsächlich erläutert wird. Außerdem muss der Bericht den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde in ausreichendem Maße Rechnung tragen.

1.2 Angabe der Verantwortlichen in der Gemeinde im Gesamtlagebericht

Die Vorschrift des § 116 Abs. 4 GO NRW verlangt, dass zu jedem Gesamtabchluss am Schluss des Gesamtlageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreis gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen. Dies dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Gesamtabchluss hervorzuheben.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z.B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z.B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Gesamtabchlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Gesamtabchlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

1.3 Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)

Bei der Erstellung des Gesamtlageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet.

- Der Grundsatz der Richtigkeit verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht.
- Der Grundsatz der Vollständigkeit bedeutet, dass für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
- Dem Grundsatz der Klarheit wird durch prägnante verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinver-

ständigkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen

- Dabei muss auch die Flut der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden (Grundsatz der Informationsabstufung).
- Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wurden sind.

Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Vorsicht (Vorbeugung einer zu optimistischen Darstellung) Anwendung.

1.4 Risikofrüherkennungssystem

Im Rahmen des Gesamtabschlusses kann von der Gemeinde ein vorhandenes Risikofrüherkennungssystem in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Die daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der gemeindlichen Betriebe, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleiben davon unberührt. Eine gesicherte Aussage über die Chancen und Risiken der Gemeinde einschließlich ihrer Betriebe kann erreicht werden, wenn u.a. alle Aufgabenbereiche über ein funktionierendes und aufeinander abgestimmtes Risikofrüherkennungssystem verfügen.

Die Gemeinde muss daher prüfen, ob sie auch für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es z.B. für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Dies erleichtert die Berichterstattung im Gesamtlagebericht über die Risiken, die die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erheblich beeinflussen können. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation, die Risikobewertung, Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, die Risikoüberwachung bzw. Risikofortschreibung und die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, frühzeitig Risiken für die Entwicklung der Gemeinde zu erkennen, als hilfreich anzusehen.

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten, z.B. der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, das alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen hat. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung.

2. Zu Absatz 2 (Gesamtanhang):

Im Gesamtanhang, der nach § 116 GO NRW ein Bestandteil des Gesamtabschlusses und dem handelsrechtlichen Konzernanhang nachgebildet ist, sind zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

Um das Gesamtbild des Gesamtabschlusses verständlicher zu machen, sollten im Gesamtanhang die in den Gesamtabschluss einbezogenen gemeindlichen Betriebe mit Angabe der Höhe der Beteiligung sowie mit dem die Einbeziehung auslösenden Sachverhalt enthalten sein. Es ist dabei sinnvoll, insbesondere um die vorgenommene Abgrenzung des Konsolidierungskreises zu verdeutlichen, dem Gesamtabschluss auch eine schematische Übersicht über die gemeindlichen Betriebe, die in den Konsolidierungskreis einbezogen worden sind, beizufügen. Wenn dies durch einen Auszug aus der dem Beteiligungsbericht nach § 52 Abs. 3 GemHVO NRW beizufügenden Übersicht vorgenommen wird, kann gut nachvollzogen werden, welche der vielfältigen Formen der kommunalen Aufgabenerfüllung zum engeren Kreis der Gemeinde (im Gesamtabschluss) zählen. Durch einen Vergleich mit der dem Beteiligungsbericht beizufügenden Übersicht wird dann erkennbar, welche und in welchem Umfang noch andere gemeindliche Betriebe bestehen, weil diese in der Übersicht zum Beteiligungsbericht mit der Höhe der Anteile in Prozent anzugeben sind.

Im Gesamtanhang sollten auch gesonderte Angaben über die Bestandteile des Gesamteigenkapitals der Gemeinde gemacht werden. Dazu gehört auch, die eingetretenen Veränderungen sowie die künftige Entwicklung aufzuzeigen. Einer solchen „Eigenkapitalsveränderungsrechnung“ (Eigenkapitalspiegel nach § 297 Abs. 1 HGB) kommt insbesondere dann eine erhebliche Bedeutung zu, wenn es umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen gegeben hat. Diese sind in der Gesamtergebnisrechnung nicht unmittelbar erkennbar, so dass durch die Ergänzung des Anhangs um den Eigenkapitalspiegel deren Ursachen und Ausmaß transparent gemacht wird. Eine solche Ergänzung bietet eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des Erfolges des abgelaufenen Haushaltsjahres und verbessert die Beurteilung der wirtschaftlichen Gesamtlage der Gemeinde.

3. Zu Absatz 3 (Gesamtkapitalflussrechnung - GKFR):

3.1 Allgemeines

Der Gesamtabschluss wird mit einer Gesamtkapitalflussrechnung zusätzlich zur Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung seiner Aufgabe besser gerecht, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Eine Abbildung der Zahlungsströme ist aber entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen erforderlich, denn eine (Gesamt-) Finanzrechnung ist für den Gesamtabschluss nicht vorgesehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist daher unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz (BMJ) nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form aufzustellen. Nach der Vorschrift findet dieser DRS für den gemeindlichen Gesamtabschluss unmittelbar Anwendung.

3.2 Anwendung des DRS 2 bei der Gesamtkapitalflussrechnung der Gemeinde

3.2.1 Allgemeines

Die Kapitalflussrechnung nach diesem Standard stellt zeitbezogen die Zahlungsströme dar, die zur Veränderung des Zahlungsmittelbestandes führen, und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren Betrieben, soweit diese in den Gesamtabschluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet. Als zusätzliches Instrument ist die Kapitalflussrechnung für den Gesamtabschluss nur brauchbar, wenn sie sich auf den festgelegten Konsolidierungskreis bezieht. Außerdem dürfen nach dem beim Gesamtabschluss geltenden Grundsatz der Unternehmenseinheit (Einheitstheorie) alle Zahlungsströme zwischen der Gemeinde und den einbezogenen Betrieben nicht in dieser Rechnung enthalten sein. In ihr werden vielmehr nur Zahlungsströme erfasst, die mit außerhalb des Gesamtabschlusses stehenden Dritten bestehen. Die Auswahl der in die Kapitalflussrechnung einzuziehenden Zahlungsströme der Betriebe ist daher anhand der jeweils angewandten Konsolidierungsmethode vorzunehmen. Die Kapitalflussrechnung als Instrument erleichtert zudem die finanzwirtschaftliche Gesamtbeurteilung der Gemeinde sowie die Beurteilung ihres zukünftigen Liquiditätsbedarfs. Sie muss jedoch noch hinsichtlich ihrer Ausgestaltung auf den kommunalen Gesamtabschluss ausgerichtet werden. Die Textfassung des DRS 2 ist im Kapitel „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

3.2.2 Gestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung

3.2.2.1 Allgemeines

Bei der Gestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung finden grundsätzlich die im DRS 2 enthaltenen Vorgaben Anwendung, gleichzeitig muss die Gesamtkapitalflussrechnung auch mit den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabschlusses in Einklang stehen. Die Gesamtkapitalflussrechnung ist in Staffelform aufzustellen. Für die Erfassung der Zahlungsströme sind aber verschiedene Darstellungsformen und Ermittlungsmethoden nutzbar. Es ist zu erwarten, dass nach der praktischen Erprobung der Aufstellung eines gemeindlichen Gesamtabschlusses im Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ Empfehlungen für die Gestaltung der Gesamtkapitalflussrechnung sowie für die Ermittlung der darzustellenden Zahlungsströme gegeben werden.

3.2.2.2 Darstellung von drei Zahlungsstrombereichen

Ein Einklang zwischen den Inhalten des DRS 2 und den Zwecken und Zielen des gemeindlichen Gesamtabchlusses besteht z.B. bei der Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung in die drei Bereiche „Laufende Geschäftstätigkeit“, „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“. Die Cash-Flows in diesen Bereichen haben folgende Inhalte:

Bereich: Laufende Geschäftstätigkeit

Der Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit stammt vorrangig aus der ertragswirksamen Tätigkeit der Kernverwaltung und der in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen. Darunter werden Zahlungen erfasst, die als Erträge oder Aufwendungen das Jahresergebnis beeinflussen und aus der allgemeinen Geschäftstätigkeit des „Konzerns Kommune“ entstehen, z.B. Einzahlungen aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern, aus Dienstleistungen u.a. sowie Auszahlungen an Lieferanten und Beschäftigte u.a.

Bereich: Investitionstätigkeit

Der Cashflow aus der Investitionstätigkeit gesondert zu erfassen, ist wegen ihrer Bedeutung und der Auswirkungen auf die laufende Geschäftstätigkeit sachgerecht. Unter der Investitionstätigkeit werden Zahlungen für immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen und Finanzanlagen erfasst, denn diese beeinflussen in einem erheblichen Maße die Ertragswirksamkeit der künftigen laufenden Geschäftstätigkeit.

Bereich: Finanzierungstätigkeit

Der weitere gesonderte Ausweis des Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit soll insbesondere die Ansprüche Dritter aus bestehenden Finanzschulden aufzeigen, aber auch die Zahlungsströme, die zwischen den Gesellschaftern und ihren Unternehmen bestehen.

3.2.3 Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung nach der indirekten Methode

Die Darstellung des Cash-Flow kann nur im Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ der Gesamtkapitalflussrechnung nach der indirekten Methode erfolgen. Dieser Bereich wäre bei Anwendung dieser Methode dann wie folgt zu gliedern:

Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der indirekten Methode			
	Zahlungsströme	Ergebnis Geschäfts- jahr	Ergebnis Vor- jahr
		EUR	EUR
1	Ordentliches Ergebnis		
2	+ Abschreibungen auf das Anlagevermögen und Wertpapiere des Umlaufvermögens		
3	- Zuschreibungen auf das Anlagevermögen		
4	- Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen		
5	+ Verlust aus dem Abgang von Anlagevermögen		
6	- Veränderung an Vorräten und geleisteten Anzahlungen auf Vorräte		
7	- Veränderung von Forderungen und sonstigen Vermögensgegenständen		
8	- Aktive Rechnungsabgrenzungsposten		
9	+ Veränderung anderer Aktiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
10	+ Veränderung an Rückstellungen		
11	+ Veränderung an Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		
12	+ Erhaltene Anzahlungen		
13	+ Passive Rechnungsabgrenzungsposten		
14	- Veränderung anderer Passiva, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
15	= Cash-Flow vor außerordentlichen Posten (Zeilen 1 bis 14)		
16	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
17	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
18	= Cash-Flow aus laufender Geschäftstätigkeit (= Zeilen 15, 16 und 17)		

Abbildung 104 „Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“

Die Gemeinde muss für den Bereich „Laufende Geschäftstätigkeit“ in ihrer Gesamtkapitalflussrechnung eigenverantwortlich entscheiden, ob dieser Bereich wie die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ nach der direkten Methode oder nach der indirekten Methode dargestellt werden soll.

3.2.4 Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung nach der direkten Methode

Bei der Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung nach der direkten Methode werden die Zahlungsströme wie in der nachfolgenden Abbildung aufgezeigt, gegliedert. Für die Bereiche „Investitionstätigkeit“ und „Finanzierungstätigkeit“ ist diese Methode immer anzuwenden. Zudem soll nach der internationalen Rechnungslegung bei einer Kapitalflussrechnung nur die direkte Methode zur Anwendung kommen, weil die Informationen daraus mit Blick auf die künftigen Cashflows erheblich besser sind. In Gemeinden, in denen ein Liquiditätsverbund der Kernverwaltung mit gemeindlichen Betrieben besteht, ist es durchaus sinnvoll, die gesamte Gesamtkapitalflussrechnung nach der direkten Methode darzustellen.

Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung bei Anwendung der direkten Methode			
	Zahlungsströme	Ergebnis Geschäfts- jahr	Ergebnis Vor- jahr
		EUR	EUR
1	Einzahlungen aus Steuern und ähnlichen Abgaben		
2	+ Einzahlungen aus Zuwendungen und Umlagen		
3	+ Einzahlungen für den Verkauf von Erzeugnissen und Dienstleistungen		
4	+ Sonstige Einzahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
5	- Auszahlungen an Beschäftigte und Versorgungsempfänger		
6	- Transferauszahlungen		
7	- Auszahlungen an Lieferanten		
8	- Sonstige Auszahlungen, die nicht der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuzuordnen sind		
9	= Netto-Zahlungsströme vor außerordentlichen Posten (Zeilen 1 bis 8)		
10	+ Einzahlungen aus außerordentlichen Posten		
11	- Auszahlungen aus außerordentlichen Posten		
12	= Netto-Zahlungsströme aus laufender Geschäftstätigkeit (= Zeilen 9, 10 und 11)		
13	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen		
14	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen		
15	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen		
16	+ Sonstige Investitionseinzahlungen		
17	- Auszahlungen für den Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen		
18	- Auszahlungen für den Erwerb von Sachanlagen		
19	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen		
20	- Sonstige Investitionsauszahlungen		
21	= Netto-Zahlungsströme aus Investitionstätigkeit (Zeilen 13 bis 20)		
22	Einzahlungen aus Kapitalerhöhungen u.a.		
23	+ Einzahlungen aus Anleihen und Krediten		
24	- Auszahlungen von Dividenden u.a.		
25	- Auszahlungen für die Tilgung von Verbindlichkeiten		
26	= Netto-Zahlungsströme aus Finanzierungstätigkeit (Zeilen 22 bis 25)		
27	Zahlungswirksame Veränderung des Finanzmittelfonds (Summe aus den Zeilen 12, 21 und 26)		
28	+/- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds		
29	+ Anfangsbestand des Finanzmittelfonds (zu Beginn der Periode)		
30	= Finanzmittelfonds (am Ende der Periode)		

Abbildung 105 „Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“

3.3 Methoden für die Ermittlung der Zahlungsströme

Die Daten für die in der Gesamtkapitalflussrechnung darzustellenden Zahlungsströme können unmittelbar aus den Buchungen in der Finanzbuchhaltung (originäre Ermittlung) oder aus den Bestandteilen des Gesamtabchlusses (derivative Ermittlung) abgeleitet werden. Die Anwendung der originären Ermittlung der Zahlungsströme erfordert, dass den Buchungen spezielle Buchungsschlüssel beigelegt werden, um eine einfache Auswertung vornehmen zu können. Die Verwendung von Buchungsschlüsseln erleichtert dabei die Eliminierung „konzerninterner“ Zahlungsströme. Wenn das gemeindliche Rechnungswesen in diesem Sinne entsprechend ausgestaltet ist, kann eine Gesamtkapitalflussrechnung auch für Zwecke der Gesamtsteuerung Verwendung finden. Die derivative Ermittlung der Zahlungsströme baut dagegen auf dem aufgestellten Gesamtabchluss bzw. den einzelnen Jahresabschlüssen auf. Die Angaben müssen dabei um zahlungsunwirksame Vorgänge bereinigt werden. Dies erfordert ggf., dass neben der Gesamtbilanz bzw. den Bilanzen sowie der Gesamtergebnisrechnung bzw. der Ergebnisrechnung und den Gewinn- und Verlustrechnungen zusätzliche Unterlagen benötigt werden. Auch bei einer derivativen Ermittlung ist eine Darstellung der Zahlungsströme nach der direkten oder indirekten Methode grundsätzlich möglich.

Weiterhin ist bei der Ermittlung der Zahlungsströme für die Gesamtkapitalflussrechnung festzulegen, ob die Ergebnisse aus der „Finanzrechnung“ und den Kapitalflussrechnungen der gemeindlichen Betriebe entwickelt werden soll (Bottom-up-Konzept). Dies erfordert die Zusammenführung der einzelnen Kapitalflussrechnungen zu einer „Summenkapitalflussrechnung“, aus der dann die „konzerninternen“ Zahlungsströme zu eliminieren sind. Wenn jeder der in den Gesamtabchluss einbezogenen Betriebe selbst eine Kapitalflussrechnung aufstellt, wird die gemeindliche „Gesamtkapitalflussrechnung“ wesentlich erleichtert. Dies setzt jedoch voraus, dass alle einbezogenen Betriebe die notwendigen Zuordnungen und Abgrenzungen in der gleichen einheitlichen Weise vornehmen. Bei der anderen Ableitungsmöglichkeit, bei der die gemeindliche Gesamtbilanz und Gesamtergebnisrechnung die Ausgangsbasis darstellen (Top-down-Konzept), baut die Gesamtkapitalflussrechnung auf einer Ausgangslage auf, bei der nur sehr zusammengefasste Daten verfügbar sind.

3.4 Weiteres für die Gesamtkapitalflussrechnung

Für die Darstellung der Cashflows in der Gesamtkapitalflussrechnung ist auch das Bruttoprinzip und das Stetigkeitsprinzip, aber auch der Einheitsgrundsatz zu beachten. Die Gemeinde kann die in den o.a. Schemata aufgezeigten Positionen nach örtlichen Bedürfnissen weiter untergliedern. Außerdem müssen in der Kapitalflussrechnung neben den Beträgen aus dem Haushaltsjahr auch die Beträge aus dem Vorjahr angegeben werden. Soweit nach dem DRS 2 nicht ausdrücklich detaillierte Angaben in der Kapitalflussrechnung verlangt werden, können sie auch im Gesamtanhang gemacht werden.

Der Gesamtanhang hat z.B. die Definition sowie die Zusammensetzung des Finanzmittelfonds zu enthalten. In den Finanzmittelfonds sind nur Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente einzubeziehen. Als Zahlungsmittel sind dabei Barmittel und täglich fällige Sichteinlagen zu betrachten. Als Zahlungsmitteläquivalente können als Liquiditätsreserve gehaltene kurzfristige, äußerst liquide Finanzmittel, die jederzeit in Finanzmittel umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen, in den Finanzmittelfonds einbezogen werden. Außerdem sind bedeutende Zahlungsvorgänge sowie bestehende Verfügungsbeschränkungen für den Finanzmittelfonds zu erläutern.

Bei der örtlichen Entscheidung der Gemeinde über die Darstellung der Gesamtkapitalflussrechnung und die Angaben darüber im Gesamtanhang müssen die Informationsbedürfnisse der Adressaten des Gesamtabchlusses (Bürgerinnen und Bürger, Rat der Gemeinde sowie die Aufsichtsbehörde) in ausreichendem Maße berücksichtigt werden.



§ 52 Beteiligungsbericht

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

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

(2) ¹Im Bericht sind die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe abzubilden, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst. ²Die Darstellung kann bei den Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. ³Bei den Gewinn- und Verlustrechnungen können Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches unabhängig von der Einhaltung der dort beschriebenen Größenklassen in Anspruch genommen werden. ⁴Werden bei den Beteiligungen für die Jahresabschlussanalyse Strukturbilanzen erstellt, können diese die vollständigen Bilanzen ersetzen.

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

Erläuterungen zu § 52:

I. Allgemeines

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die gemeindlichen Betriebe zu entnehmen. Er lenkt den Blick von der Gesamtschau auf die einzelnen Betriebe, die daher verpflichtet werden müssen, die dafür notwendigen Informationen zur Verfügung zu stellen. Die Gemeinde ist verpflichtet, bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen darauf hinzuwirken, dass ihr das Recht eingeräumt wird, von ihren gemeindlichen Betrieben auch die notwendige Aufklärung und die Nachweise zu verlangen, die z.B. auch für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich sind.

Im Beteiligungsbericht steht daher die Lage jedes einzelnen gemeindlichen Betriebes und nicht die Gesamtlage der Gemeinde zum Stichtag des Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW im Blickpunkt. Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z.B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der gemeindlichen Betriebe enthalten. Er darf außerdem nicht als ein Werk betrachtet werden, das jedes Jahr als neue Aufgabe zu erledigen ist. Die Fortführung der Aufgabenerledigung erfordert, dass der Bericht durch den Aufbau einer Zeitreihe eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse sichert und die Entwicklung transparent macht. Daher ist der Beteiligungsbericht jährlich bezogen auf den Abschlussstichtag des Gesamtabschlusses fortzuschreiben.

Zur Erstellung des Beteiligungsberichtes muss die (Kern-)Verwaltung der Gemeinde rechtzeitig die notwendigen Informationen von ihren gemeindlichen Betrieben erhalten. Diesen sind daher durch eine entsprechende Gestaltung der Satzungen, Gesellschaftsverträge usw. Berichtspflichten aufzuerlegen, wie es nach § 113 GO NRW die Vertretung der Gemeinde in Unternehmen und Einrichtungen erfordert und es für die Aufstellung des Gesamtabschlusses erforderlich ist (vgl. § 118 GO NRW). Um die notwendige Vernetzung zwischen mittelbarer und unmittelbarer gemeindlicher Verwaltung sicherzustellen, müssen die Interessen der Gemeinde auch bei den gemeindlichen Betrieben in ausreichendem Maße verfolgt werden. Der Beteiligungsbericht ist dem Rat und den Einwohnern zur Kenntnis zu bringen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Gemeinde hat auf die Möglichkeit zur Einsichtnahme in geeigneter Weise öffentlich hinzuweisen (vgl. § 117 Abs. 2 GO NRW).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Inhalt des Beteiligungsberichts):

1.1 Allgemeines

Diese Vorschrift zählt die Pflichtbestandteile des Beteiligungsberichtes auf, die gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Es soll eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen gemeindlichen Betriebe erreicht werden. Daher muss der Beteiligungsbericht Auskunft geben zu

- den Zielen der gemeindlichen Beteiligung,
- der Erfüllung des öffentlichen Zwecks,
- den Beteiligungsverhältnissen,
- der Entwicklung der Bilanzen und der Gewinn- und Verlustrechnungen,
- den Leistungen der Beteiligungen,
- den wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde,
- der Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen sowie
- dem Personalbestand jeder Beteiligung.

Es dürfte jedoch nicht ausreichend sein, diese Angaben lediglich in tabellarischer Form zu machen. Der Beteiligungsbericht soll auch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die produktorientierte Gesamtsteuerung der Gemeinde ermöglichen, die Aufgabenerfüllung der Gemeinde transparenter machen und ihr wirtschaftliches Handeln stärken.

Der Beteiligungsbericht enthält die Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben, so dass eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben hergestellt werden kann. Dies ermöglicht durch den Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben auch die Feststellung, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt, wenn in ihm auch die Angaben zu den gemeindlichen Betrieben einer Zeitreihe enthalten sind. Auch ist zu berücksichtigen, dass die gemeindlichen Betriebe in Zukunft Veränderungen unterliegen können, z.B. wenn durch eine Veräußerung ein Betrieb von der Gemeinde aufgegeben wird, der dann ggf. auch aus dem Konsolidierungskreis ausscheidet. Auch durch Errichtung oder Erwerb neuer Betriebe verändert sich die Beteiligungsstruktur und ggf. der Konsolidierungskreis der Gemeinde, wenn die neuen Betriebe darin aufgenommen werden müssen. Die gemeindliche Beteiligungsstruktur ist daher in Bezug auf den Konsolidierungskreis zu jedem Abschlussstichtag von der Gemeinde zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Der Beteiligungsbericht hat Auskunft über alle gemeindlichen Betriebe und deren Leistungsspektrum zu geben, unabhängig davon, ob dies in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Gleichwohl ist er nach § 49 Abs. 2 GemHVO NRW dem Gesamtabschluss beizufügen, denn er vervollständigt das durch den Gesamtabschluss zu vermittelnde Bild über die gesamte wirtschaftliche Lage der Gemeinde.

1.2 Berichtsaufbau und gemeindliche Produktbereiche

Bei der Gestaltung des Beteiligungsberichts ist auch die Form der Gesamtsteuerung der Gemeinde zu berücksichtigen. Wenn diese produktorientiert ausgerichtet ist, sollte auch der Aufbau des Beteiligungsberichts darauf abgestellt werden. Die Gliederung der Inhalte des Beteiligungsberichtes könnte dann anhand der für die Kernverwaltung verbindlichen Produktbereiche vorgenommen werden. Damit würde eine Gesamtübersicht über die Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben durch die gemeindlichen Betriebe möglich, unabhängig davon, von welchem Betrieb welche Beiträge im Einzelnen dazu erbracht werden.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der 17 verbindlichen Produktbereiche auszugestalten, die vom Innenministerium bekannt gegeben worden sind (vgl. nachfolgende Abbildung).

Produktbereiche im NKF-Produktrahmen		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	Entwicklung, Geoinformationen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	10 Bauen und Wohnen	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	11 Ver- und Entsorgung	
	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 106, „Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“

Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Dies hat die Gemeinde bei der Gestaltung im Rahmen ihrer Veranschlagung im Haushaltsplan zu berücksichtigen (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW 6300).

1.3 Gestaltung des Beteiligungsberichtes

Die Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben sollen eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden gemeindlichen Aufgaben ermöglichen. Dies erleichtert einen Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben sowie die Feststellung, ob die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen gemeindlichen Betriebe nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt. Damit beinhaltet der Beteiligungsbericht bereits die international und national vorzunehmende Segmentberichterstattung, wenn er eine produktorientierte Betrachtung enthält. Grundsätzlich soll eine Verpflichtung zur Segmentberichterstattung den Adressaten verlässliche und zur Prognose geeignete Informationen bereitstellen, um die Chancen- und Risikostrukturen transparent und vergleichbar zu machen und um einen besseren Einblick zu ermöglichen. Damit kommt einer solchen Art von Berichterstattung ein hoher Stellenwert zu, den der Beteiligungsbericht auch inne haben soll.

Den Gemeinden bleibt es dabei freigestellt, über die gesetzlichen inhaltlichen Anforderungen hinausgehende Informationen in den Beteiligungsbericht aufzunehmen. Diese sollten dann auch dazu beitragen, das Bild über die Aufgabenerledigung durch die gemeindlichen Betriebe zu verbessern und das Verständnis für die Geschäftsaktivitäten der Gemeinde zu fördern.

2. Zu Absatz 2 (Unterlagen zum Beteiligungsbericht):

2.1 Allgemeines

Um die Entwicklungsfähigkeit der gemeindlichen Betriebe besser nachvollziehen zu können, bestimmt diese Vorschrift, dass die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Betriebe in einer Zeitreihe, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst, abzubilden sind. Dazu wird als Vereinfachung zugelassen, dass die Abbildung der Bilanzen auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge verringert werden kann. Auch die Regelung, dass bei den Gewinn- und Verlustrechnungen unter Beachtung des § 276 des Handelsgesetzbuches Erleichterungen in Anspruch genommen werden können, dient der Vereinfachung. Diesem Zweck soll auch die Möglichkeit dienen, nicht zusätzlich zu den erstellten Strukturbilanzen aus der Jahresabschlussanalyse noch die vollständigen Bilanzen der Beteiligungen abdrucken zu müssen. Diese zugelassenen Vereinfachungen dürfen die Erreichung der Informationsziele nicht gefährden.

Soweit in dieser Vorschrift auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung und sind im Abschnitt 3 des Kapitels „Haushaltsrechtliche Regelungstexte“ enthalten.

2.2 Anwendung des § 266 HGB (Abbildung der Bilanzen)

Nach der Vorschrift kann bei den Bilanzen die Darstellung auf die in § 266 des Handelsgesetzbuches in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten in der vorgeschriebenen Reihenfolge beschränkt werden. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift ist die Bilanz in Kontoform aufzustellen. Dabei haben große und mittelgroße Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Abs. 3 HGB) auf der Aktivseite die in Absatz 2 und auf der Passivseite die in Absatz 3 bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen. Kleine Kapitalgesellschaften (vgl. § 267 Abs. 1 HGB) brauchen nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen, in die nur die in den Absätzen 2 und 3 mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge aufgenommen werden. Es muss mindestens ausgewiesen sein:

1. auf der Aktivseite

- A. Anlagevermögen,
 - I. Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - II. Sachanlagen,
 - III. Finanzanlagen,
- B. Umlaufvermögen,
 - I. Vorräte,
 - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - III. Wertpapiere,
 - IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks,
- C. Rechnungsabgrenzungsposten sowie

2. auf der Passivseite

- A. Eigenkapital:
 - I. Gezeichnetes Kapital;
 - II. Kapitalrücklage;
 - III. Gewinnrücklagen;
 - IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
 - V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.
- B. Rückstellungen:
- C. Verbindlichkeiten:
- D. Rechnungsabgrenzungsposten.

Diese reduzierte Darstellung der Bilanz kann unabhängig von der Größe der Kapitalgesellschaften für jedes Unternehmen und jede Einrichtung im Beteiligungsbericht abgebildet werden, wenn nicht eine für die Jahresabschlussanalyse aufgestellte Strukturbilanz ausreichend ist.

2.3 Anwendung des § 276 HGB (Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen)

Die Vorschrift lässt auch zu, dass für die Abbildung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen die Erleichterungen nach § 276 des Handelsgesetzbuches in Anspruch genommen werden können. Nach dieser handelsrechtlichen Vorschrift dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten nach § 275 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 oder Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 HGB zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen. Kleine Kapitalgesellschaften brauchen außerdem die in § 277 Abs. 4 Satz 2 und 3 HGB verlangten Erläuterungen zu den Posten "außerordentliche Erträge" und "außerordentliche Aufwendungen" nicht zu machen. Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen ist noch zu beachten, ob das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren zur Anwendung kommt.

2.3.1 Gesamtkostenverfahren (GKV)

Nach § 276 Abs. 2 HGB sind bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens auszuweisen:

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3. andere aktivierte Eigenleistungen
4. sonstige betriebliche Erträge
5. Materialaufwand:

- a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
 - 6. Personalaufwand:
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
 - 7. Abschreibungen:
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
 - 8. sonstige betriebliche Aufwendungen
 - 9. Erträge aus Beteiligungen,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 - 10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 - 11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
 - 12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
 - 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
 - davon an verbundene Unternehmen
 - 14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
 - 15. außerordentliche Erträge
 - 16. außerordentliche Aufwendungen
 - 17. außerordentliches Ergebnis
 - 18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
 - 19. sonstige Steuern
 - 20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.
- Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

2.3.1 Umsatzkostenverfahren (UKV)

Nach § 276 Abs. 3 HGB sind bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens auszuweisen:

- 1. Umsatzerlöse
- 2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
- 3. Bruttoergebnis vom Umsatz
- 4. Vertriebskosten
- 5. allgemeine Verwaltungskosten
- 6. sonstige betriebliche Erträge
- 7. sonstige betriebliche Aufwendungen
- 8. Erträge aus Beteiligungen,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
- 9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
- 10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
 - davon aus verbundenen Unternehmen
- 11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen,
 - davon an verbundene Unternehmen
- 13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
- 14. außerordentliche Erträge
- 15. außerordentliche Aufwendungen
- 16. außerordentliches Ergebnis
- 17. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
- 18. sonstige Steuern

19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Eine reduzierte Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Unternehmen und Einrichtungen darf die erwünschten Informationen nicht beeinträchtigen.

3. Zu Absatz 3 (Übersicht über die gemeindlichen Betriebe):

3.1 Allgemeines

Der Verpflichtung, dem Bericht eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe beizufügen, kann z.B. dadurch nachgekommen werden, dass mit Hilfe eines Organigramms ein Überblick über diese Betriebe gegeben wird. Maßgeblich für die Aufnahme in die Übersicht sind zwar die unmittelbaren Beteiligungen der Gemeinde, jedoch ist es zur Erreichung der Übersicht über die wirtschaftlichen Verflechtungen der Gemeinde und unter dem Gesichtspunkt der jährlichen Erstellung eines Gesamtabschlusses geboten, möglichst auch die mittelbaren Beteiligungen anzugeben.

Wenn nicht in den Erläuterungen zu den einzelnen gemeindlichen Betrieben die sonstigen Anteilseigner angegeben werden, bedarf es ggf. noch ergänzender Erläuterung zur Gesamtübersicht über die gemeindlichen Betriebe. Besonders wenn einzelne gemeindliche Betriebe über umfangreiche Unterbeteiligungen verfügen, bedarf es bereits in den Erläuterungen zum betreffenden Betrieb einer schematischen Übersicht in Form eines Organigramms. Dies kann auch geboten sein, wenn die Veränderungen in den Unterbeteiligungen in einer Zeitreihe aufgezeigt werden sollen. Ein Organigramm bietet sich auch dann an, wenn die Zuordnung der gemeindlichen Betriebe zu den Fachbereichen oder Dezernaten der Kernverwaltung aufgezeigt werden soll. Insbesondere dürfte eine solche Übersicht im Rahmen der Haushaltsplanberatungen oder der Feststellung des Jahresabschlusses sinnvoll sein, um die Finanz- und Leistungsbeziehungen zwischen der Kernverwaltung und den gemeindlichen Betrieben aufzuzeigen.

3.2 Beispiel für eine Übersicht über die gemeindlichen Betriebe

Das nachfolgende Beispiel (siehe Abbildung) belegt, dass die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch gemeindlichen Betriebe es erforderlichen machen, von jeder Gemeinde einen Gesamtabschluss aufstellen zu lassen. In dieser Übersicht ist zu allen gemeindlichen Betrieben die Höhe der gemeindlichen Anteile in Prozent anzugeben. Damit wird transparent gemacht, zu welchen Unternehmen und Einrichtungen und in welchem Umfang die Gemeinde eine dauernde Verbindung hergestellt hat, die dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen soll. Die Beteiligungshöhe gibt dafür Anhaltspunkte. Sie ist jedoch für sich allein nicht ausreichend und entscheidend, auch wenn sich die Verhältnisse in der Gemeinde darin widerspiegeln. Vielmehr ist die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend, die durch den Beteiligungsbericht offen gelegt bzw. erkennbar gemacht werden soll. Die zu erstellende Übersicht wäre überfrachtet, wenn sie zusätzlich zur Darstellung der Beteiligungsverhältnisse auch noch die möglichen Arten von Beziehungen, die zwischen der Gemeinde und ihren gemeindlichen Betrieben bestehen, z.B. Finanz- und/oder Leistungsbeziehungen, aufzeigen müsste. Derartige Informationen sind Teil der betriebsbezogenen Erläuterungen im Beteiligungsbericht und können dort ergänzend in schematischer Form aufgezeigt werden.

Das nachfolgende Schema zeigt beispielhaft die privatrechtliche Beteiligungsstruktur einer Stadt auf (Quelle: Musterbeispiel der Stadt Münster), das noch um die Betriebe in öffentlich-rechtlicher Form zu ergänzen wäre.

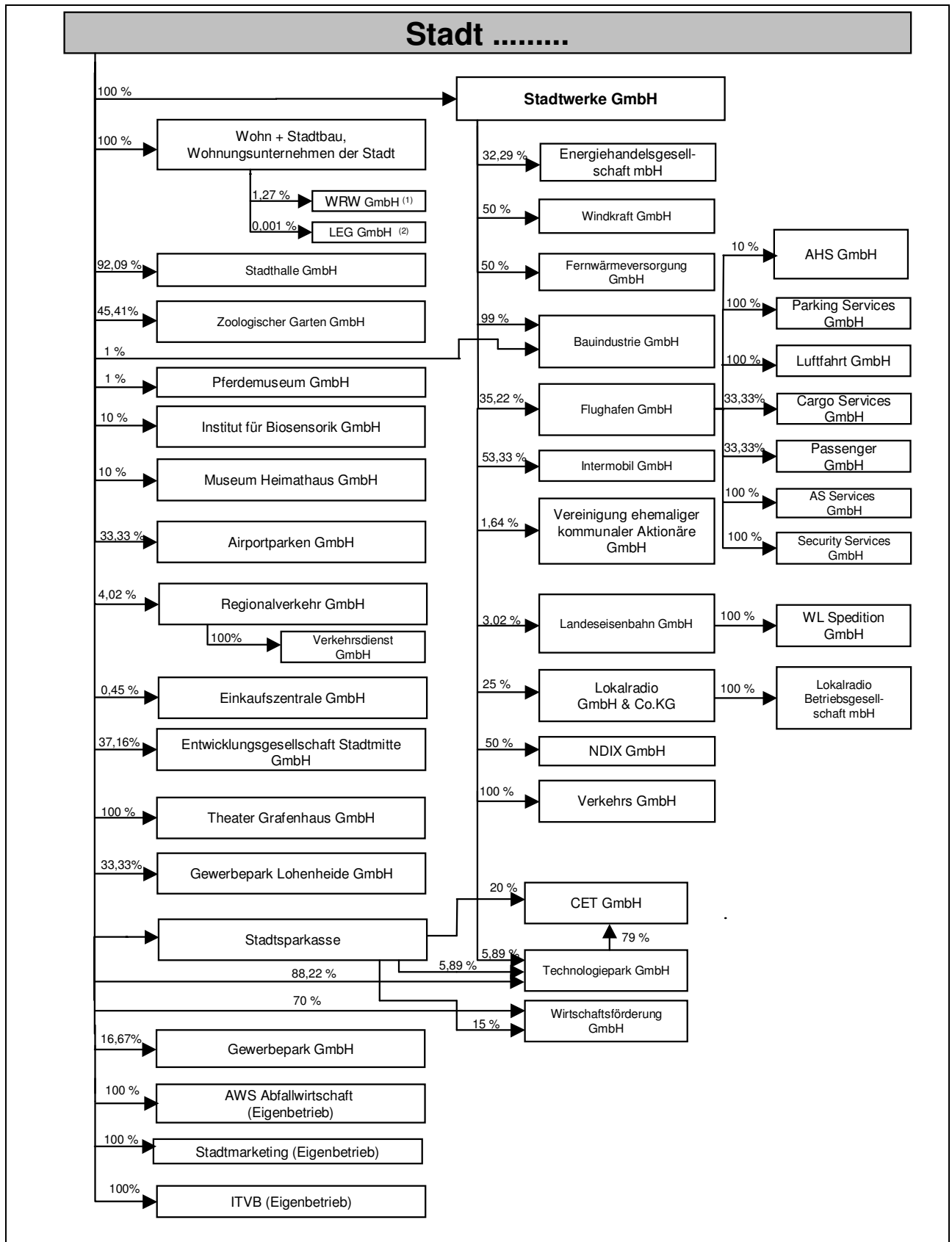


Abbildung 107 „Musterbeispiel für eine Übersicht über verselbstständigte Aufgabenbereiche“

3.3 Örtliche Übersicht über die gemeindlichen Betriebe

Das Erfordernis, zu unterschiedlichen Zwecken nicht nur die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Form, sondern auch ihre Verknüpfungen untereinander, ggf. mit anderen Gemeinden oder sonstigen Dritten, in das haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde einzubeziehen, bringt es mit sich, dass eine aufzählende Form allein nicht ausreichend ist, sondern um eine bildhafte Darstellung der örtlichen Verhältnisse ergänzt werden muss. Eine solche Darstellung erleichtert die Nachvollziehbarkeit und macht die Verflechtungen der Gemeinde transparent. Zu solchen Darstellungen wären Übersichten z.B. über

- die Betriebe der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher Form,
 - die Betriebe der Gemeinde in privatrechtlicher Form,
 - den Konsolidierungskreis nach § 50 Abs. 1 GemHVO NRW,
 - den Konsolidierungskreis nach § 50 Abs. 2 GemHVO NRW,
 - den Konsolidierungskreis nach § 50 Abs. 3 GemHVO NRW,
 - die Betriebe der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung (§ 116 Abs. 3 GO NRW),
- und andere betriebliche Zusammenfassungen der Gemeinde zu zählen.

Es ist von der Gemeinde im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW, der Haushaltsatzung nach § 78 GO NRW und des Jahresabschlusses nach § 95 GO NRW sowie des Gesamtabschlusses nach § 116 GO NRW eigenverantwortlich zu entscheiden, ob den gesetzlich bestimmten Unterlagen, die auch Auskunft über die gemeindlichen Betriebe geben müssen, eine bildhafte Darstellung im o.a. Sinne beigelegt wird.



Frei für eigene Notizen:

Achter Abschnitt

Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

1. Allgemeines

Dieser Abschnitt enthält alle wesentlichen Vorgaben zum Inhalt und zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinden nach § 92 GO NRW. Die besonderen Bewertungsvorschriften (§§ 55 und 56 GemHVO NRW) erleichtern die Bewertung des Gemeindevermögens und verringern den Aufwand der Gemeinden bei der Umstellung auf die Doppik. Da die Regelungen nicht für den „Dauerbetrieb“ der Gemeinde gelten, werden sie in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst. Die Bestimmungen berücksichtigen die öffentliche Aufgabenstellung der Gemeinden und stellen die Nachprüfbarkeit und Vergleichbarkeit sicher.

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des neuen Rechnungswesens für Gemeinden. Sie wird für die Gemeinde und ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. Erstmals wird im kommunalen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens Abweichungen davon erforderlich machen. Dabei dient die Erfassung der gemeindlichen Vermögensgegenstände und Schulden nicht speziell der Darstellung in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz, sondern der zielorientierten sowie der stetigen Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben vor Ort (vgl. § 75 Abs. 1 GO NRW).

2. Bedeutung der Eröffnungsbilanz

Der ersten Bilanz der Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 GemHVO NRW erläutert.

Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz ergibt sich durch den Verweis auf § 41 GemHVO NRW. Jeder Eröffnungsbilanz ist ein Anhang mit Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel beizufügen, so dass die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber auch z.B. Abweichungen von der Mindestgliederung der Bilanz, transparent gemacht werden. Dies ist Gegenstand der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates sowie der überörtlichen Prüfung (vgl. § 92 GO NRW).

3. Vorschriften zur gemeindlichen Eröffnungsbilanz

Der achte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende besonderen Bestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und Schulden sowie für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz:

- **§ 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz**

Der ersten Bilanz einer Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Auch wird die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein. wird deshalb auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet.

- § 54 Ermittlung der Wertansätze
Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen. Daraus ergibt sich, die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss zudem durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden. Damit wird von vornherein die Stetigkeit in der Bewertung gewährleistet. Auch die Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird dadurch an den Regelungen für den Dauerbetrieb orientiert. Außerdem wird sichergestellt, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände eine mögliche Rückstellungsbildung Beachtung findet.
- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften
Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden.
- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen
Für die Eröffnungsbilanz werden in der Vorschrift ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur besondere Vereinfachungen bei der Bewertung zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppische Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch, weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.
- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz
Die Berichtigung der Eröffnungsbilanz ist auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft und nicht auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet. Werden dagegen aber in den zukünftigen Haushaltsjahren auf Grund des durch eine Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage die Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW überschritten, kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW entstehen.

Hinweis: Zur Information über die einzelnen Bilanzposten der Eröffnungsbilanz sind aber nicht nur die Erläuterungen zu § 53 GemHVO NRW, sondern z.B. auch die Erläuterungen zu § 41 GemHVO NRW „Bilanz“ heranzuziehen. Dies gilt ebenso für andere haushaltsrechtliche Vorschriften, auf die im achten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung verwiesen wird. Es ist geboten, sich bei jedem Sachthema dieses Abschnitts auch über die Erläuterungen zu den dort benannten Vorschriften zu informieren.



§ 53

Aufstellung der Eröffnungsbilanz

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

(2) ¹Vor der Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist eine Inventur nach § 28 durchzuführen und ein Inventar aufzustellen. ²§ 29 Absätze 2 bis 4 finden entsprechende Anwendung.

Erläuterungen zu § 53

I. Allgemeines

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des NKF als neues Rechnungswesen der Gemeinden. Erstmals wird im gemeindlichen Bereich eine systematische Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden vorgenommen, aus der die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erkennbar ist. Hierbei werden die (kaufmännischen) Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu Grunde gelegt, soweit nicht die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens davon Abweichungen erforderlich machen.

Der ersten Bilanz einer Gemeinde kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Gemeinde, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss. Auch wird die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des gemeindlichen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein. Die für die Erstellung der Eröffnungsbilanz erforderliche Inventarisierung und Bewertung des gesamten Vermögens- und Schuldenbestandes bedeutet für die Gemeinden einen erheblichen Aufwand. Die Erstellung der Eröffnungsbilanz wird deshalb auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet. Deshalb sind bei dieser Ausgangslage Vereinfachungsregeln zugelassen worden. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 GemHVO NRW erläutert.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz):

1.1 Allgemeines

Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Vorschrift enthält die näheren Bestimmungen zur Ausführung der gesetzlichen Bestimmungen in § 92 GO NRW. Sie stellt klar, wie die Eröffnungsbilanz zu gliedern ist und dass zur Eröffnungsbilanz ein Anhang gehört. Außerdem ist ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen und sie ist durch einen Lagebericht zu ergänzen.

1.2 Zu Satz 1 (Vorgaben für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz):

Die Vorschrift begründet die Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz für die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, wie es

handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes vorgeschrieben ist. Alle Gemeinden müssen ihr Vermögen und ihre Schulden während des laufenden Geschäftsbetriebes erfassen und bewerten. Dies kommt der Situation nahe, die zur Normierung des D-Markbilanzgesetzes im Jahre 1990 Anlass bot. Danach galt entsprechend, dass zum Zeitpunkt der vollständigen Umstellung eine Eröffnungsbilanz aufzustellen ist. Aus diesem Grund ist die Regelung für Gemeinden diesem Gesetz entlehnt. Zudem gilt für die kommunale Haushaltswirtschaft das Jährlichkeitsprinzip und das Haushaltsjahr ist mit dem Kalenderjahr identisch. Deshalb ist es sachgerecht zu bestimmen, dass die Gemeinde zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufstellt. Weil das Handelsrecht für das neue Gemeindehaushaltsrecht das „Referenzmodell“ darstellt, sind in diese Vorschrift auch dessen Grundsätze übernommen worden. Die Regelung sieht deshalb vor, dass die Eröffnungsbilanz unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen ist. Die GoB gelten verbindlich und unabhängig von Rechtsformen für alle Kaufleute. Sie liegen zukünftig auch dem kommunalen Finanzmanagement zu Grunde, soweit in Gesetz oder Rechtsverordnung für die Gemeinden nichts anderes bestimmt ist. Soweit die GoB in den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung nicht konkretisiert werden, gelten sie sinngemäß wie im privatrechtlichen Bereich.

Die Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Daher wird in § 92 GO NRW auf die entsprechenden Vorschriften zum Jahresabschluss in § 95 Abs. 3 und § 96 GO NRW verwiesen. Die Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist vom Rat festzustellen und anschließend öffentlich bekannt zu machen und zur Einsichtnahme verfügbar zu halten. Die Verfahrensschritte müssen terminlich bestimmt sein.

1.3 Zu Satz 2 (Gliederung der Eröffnungsbilanz):

Die Eröffnungsbilanz ist als erste Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zu einem Stichtag ein wesentlicher Bestandteil des neuen doppischen Rechnungssystems. Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gliedert sein. Daher ist es erforderlich, für die gemeindliche Eröffnungsbilanz festzulegen, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 1 GemHVO NRW). Die Gliederung der Eröffnungsbilanz baut deshalb auf dem nachfolgenden Schema auf.

Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz	
Aktiva	Passiva
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> Immaterielle Vermögensgegenstände Sachanlagen Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> Vorräte Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände Wertpapiere des Umlaufvermögens Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> Allgemeine Rücklage Sonderrücklagen Ausgleichsrücklage Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 108 „Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“

1.3.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):

Zum Anlagevermögen der Gemeinde zählen Vermögensgegenstände, die nicht nur vorübergehend gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist die Feststellung, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist, für die Zuordnung heranzuziehen.

Nur die Vermögensgegenstände, die zum Gebrauch bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden.

1.3.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind. Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung mengenbezogen bestimmt ist. Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Abs. 1 GemHVO NRW).

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nicht aktiviert werden. Bilden immaterielle und materielle Vermögensgegenstände eine Einheit, erfolgt ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand, wenn das Interesse an der unkörperlichen Nutzung im Rahmen des Nutzungs- und Funktionszusammenhanges im Vordergrund steht. Ein jeweils anteiliger Ansatz als immaterieller und materieller Vermögensgegenstand ist unzulässig. EDV-Software gehört grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen (Ausnahme: Betriebs- und Systemsoftware gehört zur Hardware und somit zu den materiellen Vermögensgegenständen). Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden innerhalb des Bilanzpostens als geleistete Anzahlung ausgewiesen. Geht der Gegenstand in das Eigentum der Kommune über, sind die geleisteten Anzahlungen entsprechend umzubuchen. Sofern die Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind sie über die voraussichtliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben. Die immateriellen Vermögensgegenstände sind im vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontenrahmen der Kontengruppe 01 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW).

1.3.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter den Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem Sachanlagevermögen, z.B. unbebaute Grundstücke, und beweglichem Sachanlagevermögen, z.B. Fahrzeuge, vorgenommen. Beim Sachanlagevermögen wird dann jeweils entsprechend der Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung eine Unterteilung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen. Die Sachanlagen sind daher in

- unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - Grünflächen,
 - Ackerland,
 - Wald, Forsten,
 - Sonstige unbebaute Grundstücke,
- Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - Schulen,
 - Wohnbauten,
 - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
- Infrastrukturvermögen,
 - Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - Brücken und Tunnel,
 - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
- Bauten auf fremdem Grund und Boden,
- Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler,
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge,
- Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie
- Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

zu untergliedern. Zu beachten ist, dass die Nutzungsdauer der Vermögensgegenstände, die unter dem Bilanzbereich „Sachanlagen“ anzusetzen sind, i.d.R. zeitlich begrenzt sind. Eine Ausnahme stellen die Grund und Boden dar. Daher ist bei der Ermittlung der Wertansätze für bebaute Grundstücke zwischen Grund und Boden und Gebäuden zu differenzieren. Der Wert des Grund und Bodens bleibt i.d.R. unverändert bestehen, während der Wert des Gebäudes durch die Nutzung und damit durch planmäßige Abschreibungen vermindert wird (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW).

1.3.1.2.1 Unbebaute Grundstücke

Als Sachanlagen sind unbebaute Grundstücke mit ihrem Wert anzusetzen. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden.

Bei unbebauten Grundstücken mit naturbelassener bzw. nicht gestalteter Fläche ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Eine Ausnahme besteht insofern, als die Oberfläche eine an Verkehrswerten orientierte, nicht zu vernachlässigende Vermögensposition, z.B. Waldvermögen, bilden würde. Des Weiteren müssen die einzelnen Nutzungsarten, insbesondere unter Berücksichtigung der Differenzierung in der kommunalen Bilanz, hinsichtlich der Bewertung unterschieden werden. Insbesondere bei Grundstücken im Außenbereich ist eine Unterteilung in verschiedene Nutzungsartenabschnitte, z.B. Waldfläche und Grünfläche, üblich.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die bebauten Grundstücke der Gemeinde anzusetzen, auf denen sich fremde Bauten befinden. Dagegen sind die Grundstücke des Infrastrukturvermögens der Gemeinde unter einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen (vgl. § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.3.1 GemHVO NRW). Die unbebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 02 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.2 Bebaute Grundstücke

Weitere Sachanlagen sind bebaute Grundstücke, die entsprechend den zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden. Daraus abgeleitet, soll dieser Posten in Kindertageseinrichtungen, Schulen, Wohnbauten und sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Die bebauten Grundstücke sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Die bebauten Grundstücke sind nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten. In diese Bewertung sind die technischen Einrichtungen einzubeziehen, wenn es sich um Einbauten handelt, die fest mit dem Gebäude verbunden sind und diese nicht selbstständig bewertbar sind, z.B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen.

Die Bewertung des Grund und Bodens orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und den Festlegungen eines rechtsverbindlichen Bebauungsplans für eine höherwertige Nutzung. Bestehendes Bau- und Planrecht hat daher eine besondere Bedeutung bei der Bewertung des Grund und Bodens, und erfordert eine entsprechende Unterscheidung nach den bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten, z.B. Bauland, Bauerwartungsland, Gewerbefläche. Das Erfordernis der Differenzierungstiefe für die Bewertung sowie die Unterscheidung örtlicher Lagen der einzelnen Grundstücke sollte mit dem örtlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle abgestimmt werden. Auch sind Wertminderungen zu berücksichtigen, die z.B. durch Altlasten oder Nutzungsrechte Dritter bestehen.

Die Bewertung von bebauten Grundstücken (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 421) stellt sich wie folgt dar:

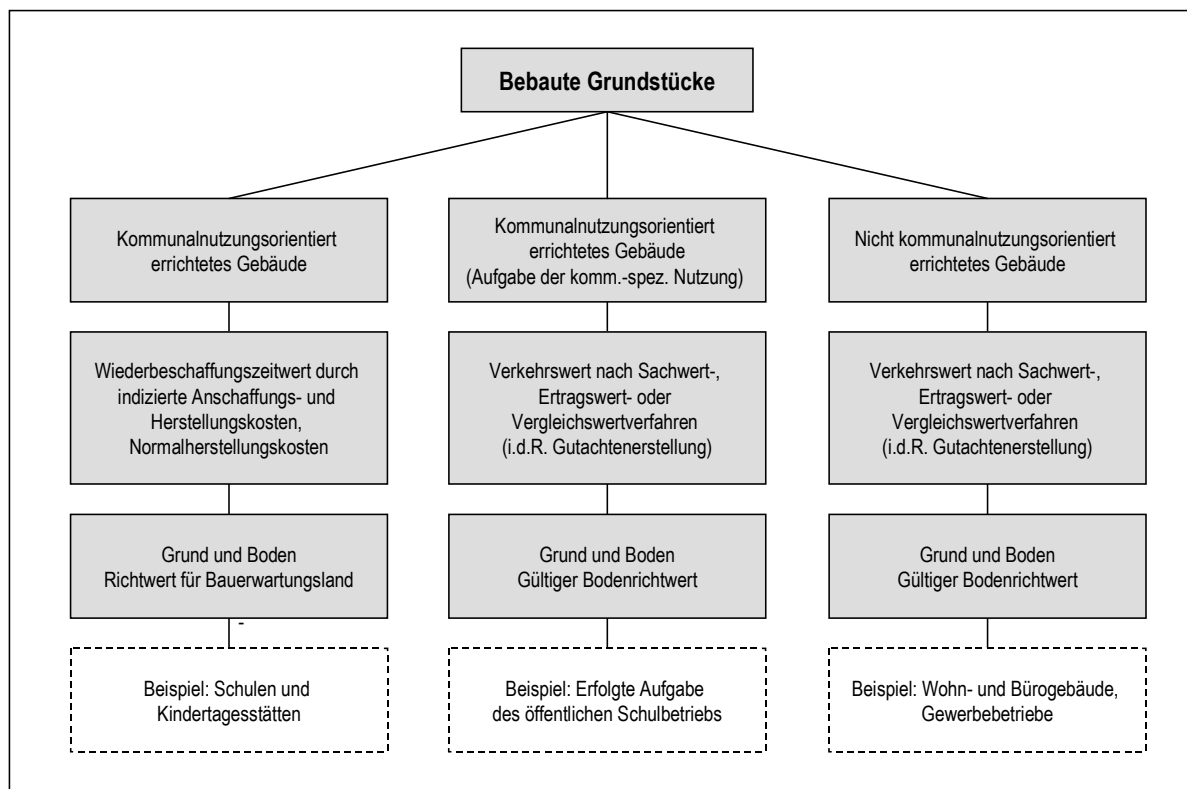


Abbildung 109 „Bewertung von bebauten Grundstücken“

1.3.1.2.2.1 Bebaute Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden werden vielfach für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten „Erziehung“, „Bildung“ und „Kultur“, z.B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertageseinrichtungen und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Begegnungsstätten u.ä., und „Sport“ und „Erholung“ sowie „Gesundheitswesen“ und „Sozialwesen“, z.B. Altenheime, Frauenhäuser u.ä., genutzt. Ob eine kommunal-orientierte Nutzung eines Gebäudes vorliegt, ist auf der Grundlage des § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW festzustellen, weil diese Vorschrift als Maßstab für die Beurteilung gelten soll. Zusätzlich sind Gebäude für Brand- und Katastrophenschutz sowie den Rettungsdienst als kommunalnutzungsorientiert eingeordnet worden. Daraus abgeleitet, soll in der Eröffnungsbilanz dieser Bereich in die Posten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“, „Schulen“, „Wohnbauten“ und „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ untergliedert werden. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW an. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück einzubeziehen.

Kommunale Besonderheiten bestehen darin, dass im Immobilienbereich für kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen. Grundsätzlich ist für diese Gebäude aufgrund des Pflichtaufgabencharakters auch eine langfristig gleich bleibende Nutzungsform vorgesehen. Für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude stellt sich die Frage, ob die Ermittlung eines Verkehrswertes sinnvoll erscheint. Eine Verkehrswertermittlung für kommunal-nutzungsorientiert erstellte Gebäude ohne konkreten Markt würde bedeuten, dass der Verkehrswert sich aus einer unterstellten Umnutzung ergeben würde, die den Zugang zu einem Markt und somit einer Verkehrswertbildung eröffnen würden. Ein weiterer Unterschied ergibt sich dadurch, dass in der Privatwirtschaft Unternehmen örtlich ungebunden sind, sodass sie Immobilien an einem anderen Ort problemlos übernehmen können. Kom-

munen sind als Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts dagegen in ihrer Aufgabenerledigung örtlich gebunden. Je nach Aufwand der Umnutzungserfordernisse würden sich bei einer Verkehrswertermittlung die unterschiedlichsten Ergebnisse hinsichtlich der Gebäudebewertung ergeben. Im Extremfall wäre für einen angenommenen Kaufinteressenten ein Neubau wirtschaftlicher als der Aufwand für die angestrebte Umnutzung, sodass der Verkehrswert eines Grundstückes sich lediglich im Wert des Grund und Bodens widerspiegelt, ggf. noch unter Abzug von Abbruchkosten. Die Zeitwertermittlung anhand des Verkehrswertes ist daher nicht geeignet.

Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher in § 55 Abs. 1 GemHVO NRW bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren (3. Abschnitt der Wertermittlungsverordnung) stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar. Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen.

Zur Bewertung von Grund und Boden ist bestimmt worden, dass dieser mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen ist. Zu beachten ist dabei allerdings, dass in den Fällen, in denen die Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile in marktvergleichender Weise genutzt werden, das Ertragswertverfahren angewendet werden sollte.

1.3.1.2.2.2 Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude

Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude sind üblicherweise mit dem Verkehrswert anzusetzen. Der Verkehrswert resultiert dabei aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes und wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt. Die Ermittlung des Verkehrswertes ist nur für solche Grundstücke sinnvoll und vom Aufwand her vertretbar, für die tatsächlich ein Markt besteht. Hier kann der Zeitwert aus einem jederzeit erzielbaren Verkaufspreis für das Gebäude abgeleitet werden. Eine korrekte Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist in der Regel nur auf der Grundlage eines Bewertungsgutachtens möglich. Von diesem Grundsatz kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der Wert des Grund und Bodens lässt sich anhand der aktuellen Bodenrichtwerte ermitteln.

Für die Arten von Grundstücken, für die es einen konkreten privatwirtschaftlichen Markt gibt, ist eine Verkehrswertermittlung für die kommunale Eröffnungsbilanz sinnvoll. Dies gilt für Wohngebäude, Bürogebäude und gewerblich-genutzte Gebäude. Für diesen Bilanzposten sollte eine gutachterliche Wertermittlung in Anlehnung an die Vorschriften des § 192 ff. BauGB der zugehörigen Gebäude erfolgen. Für viele dieser Gebäude werden bei den Kommunen im Rahmen eines Erwerbs, einer Veräußerungsprüfung bzw. einer Wirtschaftlichkeitsprüfung bereits entsprechende gutachterliche Wertermittlungen bestehen. Auf der Grundlage dieser Gutachten dürfte sich der Aufwand für die Aktualisierung der Bewertung dieser Gebäude reduzieren. Die Ermittlung des Bodenwertes sollte sich an den zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung für die Kommune geltenden Bodenrichtwerten – § 196 BauGB – orientieren.

a) Bewertung der Gebäude

Für eine Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist i.d.R. eine gutachterliche Stellungnahme erforderlich. Hierbei bedarf es der Zusammenarbeit mit dem gemeindlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle, welche die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung festlegen. Im dritten Kapitel des BauGB (§ 192 ff. BauGB) werden Struktur und Aufgaben des Gutachterausschusses dargestellt. Im Gutachten wird auch die voraussichtliche Restnutzungsdauer festgestellt, welche die verbleibende Abschreibungsdauer festlegt. Auswirkungen auf den Vermögenswert des Gebäudes durch mögliche Instandhaltungsrückstände werden dort ggf. berücksichtigt bzw. ausgewiesen. Auch für historische Gebäude bzw. Gebäude unter Denkmalschutz kann unter Einbeziehung der bestehenden Nutzung mittels Gutachten ein Verkehrswert ermittelt werden. Unter der Voraussetzung, dass ein sehr altes Gebäude noch normal nutzbar ist und keine schwer wiegenden baulichen Mängel aufzuweisen hat, sollte sich der Verkehrswert an der noch verbleibenden wirtschaftlichen Nutzungsdauer orientieren.

b) Bewertung von Grund und Boden

Die Bewertung des Grund und Bodens sollte in enger Zusammenarbeit mit dem Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle erfolgen. Dieser ermittelt den Richtwert des Grund und Bodens aufgrund seiner Kaufpreissammlung. Die Ermittlung des Wertes für den Grund und Boden ist grundsätzlich Bestandteil der gutachterlichen Stellungnahme. Diesbezüglich werden die inhaltlichen Anforderungen für die Verkehrswertermittlung vom Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle festlegt.

1.3.1.2.2.3 Bebaute Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen

Unter den Bilanzposten „Kinder- und Jugendeinrichtungen“ gehören Tageseinrichtungen für Kinder in Form von Krippen, Kindergärten und Horte sowie Einrichtungen mit altersgemischten Gruppen, aber auch Sonderschulkindergärten. Weiterhin fallen hierunter Einrichtungen der Jugendarbeit in Form von Kinder- und Jugendferien-/erholungsstätten, Einrichtungen der Stadtranderholung, Jugendheime, Jugendzentren, Jugendbildungsstätten u.a. Außerdem sind hier auch die sonstigen Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien zu erfassen.

1.3.1.2.2.4 Bebaute Grundstücke mit Schulen

Unter den Bilanzposten „Schulen“ gehören Grundschulen einschließlich Schulkindergärten, Hauptschulen, Realschulen und Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg, Gymnasien und Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg sowie Kollegs als Institute zur Erlangung der Hochschulreife als Weiterbildungskolleg, Gesamtschulen als organisatorische und pädagogische Zusammenführung der Schulformen in der Sekundarstufe I, Sonderschulen in allen ihren Ausformungen, aber auch Berufskollegs mit Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule und Fachoberschule (vgl. Schulgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW - SchulG NRW) vom 15. Februar 2005 (GV. NRW. S. 102; SGV. NRW. 223).

1.3.1.2.2.5 Bebaute Grundstücke mit Wohnbauten

Unter den Bilanzposten „Wohnbauten“ gehören alle zum Zwecke des Wohnens von Menschen errichteten Gebäude bzw. bebauten Grundstücke der Gemeinde, die dadurch den Menschen einen Schutz gegen Witterungseinflüssen gewähren und den Aufenthalt von Menschen gestatten.

1.3.1.2.2.6 Bebaute Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

Unter den Bilanzposten „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ fallen die Verwaltungsgebäude der Gemeinde und die gemeindlichen Betriebsgebäude, z.B. Feuerwehrgerätehaus, Rettungswache, Werkstätten, Lagerhallen, Parkhäuser, Tiefgaragen, Garagen, Bestattungseinrichtungen, aber auch das Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne (vgl. § 107 Abs. 2 Nr. 2 GO), das nicht schon in spezielleren Bilanzpositionen, z.B. unter den zuvor benannten Bilanzposten erfasst ist. Dazu gehören insbesondere Einrichtungen, die der Bildung und Kultur, der Gesundheit, dem Sozialen, dem Sport, der Erholung und Freizeit dienen, z.B. Volkshochschulen, Bibliotheken, Museen, Ausstellungen, Theater, Kinos, Bühnen, Orchester, Opernhäuser, Stadthallen, Begegnungsstätten, Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Krankenhäuser, Sanatorien u.a. Bei Bedarf können durch „davon-Vermerke“ gesonderte Posten für wichtige gemeindliche Produktbereiche gebildet werden. Dies darf jedoch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanz nicht beeinträchtigen.

1.3.1.2.2.7 Erbbaurechte

Die von der Gemeinde vergebenen Erbbaurechte können als Sonderfälle betrachtet werden, weil die Gemeinden zur Förderung des Baus von Eigenheimen oftmals in einem erheblichem Maße ihre Grundstücke an Bauwillige nicht verkauft, sondern diese im Rahmen eines Erbbaurechtsverhältnisses zur Bebauung zur Verfügung gestellt

(vgl. Verordnung über das Erbbaurecht - ErbbauVO - vom 15. Januar 1919 (RGBl. S. 72, BGBl. III/FNA 403-6). Derartige Gegebenheiten beinhalten z.T. noch weitere Besonderheiten, z.B. Kaufrechte des Erbbauberechtigten, ggf. anknüpfend an die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie Kaufpreisabschläge.

Die Begründung eines Erbbaurechtsverhältnisses hat keinerlei Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des Vermögensgegenstandes, so dass Grundstücke, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, grundsätzlich bei der Gemeinde als Grundstückseigentümer zu ihrem vollen Wert zu bilanzieren sind. Sofern für den Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung besteht, ist diese mögliche Wert einschränkung passivisch – d.h. durch eine Rückstellung in Höhe der höchstmöglichen Reduzierung – zu berücksichtigen.

Eine weitere Besonderheit kann darin bestehen, dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstücks mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Sofern ein solches Vertragsverhältnis besteht, ist das Grundstück in der Bilanz mit dem vollen Bodenrichtwert zu aktivieren. Für die eingeräumte Kaufpreisreduzierung unter Bodenrichtwert wird eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ über die höchstmögliche Ermäßigung passiviert. Als weitere Besonderheit ist das Fehlen einer Wertsicherungsklausel hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses anzusehen. Analog hierzu sind im Verhältnis zur Wertentwicklung des Grundstückswertes erheblich zu niedrig angesetzte Wertsicherungsklauseln zu betrachten. Die Wertminderung wird hierbei durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass sich nur eine zeitlich begrenzte Wertminderung ergibt, die durch das Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses entfällt.

13.1.2.2.8 Grundstücksgleiche Rechte

Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die umfassende Nutzungsrechte an Grundstücken beinhalten. Sie werden deshalb wie Grundstücke behandelt und erhalten ein eigenes Grundbuchblatt, z.B. Erbbaurechte, Abbaurechte, Wegerechte, Wohnungseigentum u.a. Zu den grundstücksgleichen Rechten zählen nicht die Grunddienstbarkeit, das Nießbrauchsrecht und die beschränkte persönliche Dienstbarkeit, da hierbei nur eine eingeschränkte Grundstücksnutzung gewährt wird. Diese zuletzt genannten Rechte können dann als immaterielle Vermögensgegenstände angesetzt werden, wenn die Gemeinde dafür ein Entgelt gezahlt hat.

Der Ansatz von grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück festzulegen, so dass diese Rechte entweder unter dem Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder dem Posten „Bebaute Grundstücke“ zu aktivieren sind. Zu beachten ist, dass Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden dürfen (vgl. § 41 Abs. 2 GemHVO NRW). Da die grundstücksgleichen Rechte unter den beiden genannten Bilanzposten angesetzt werden können, wird auf eine weitere Erläuterung über diese Rechte im Kapitel über die bebauten Grundstücke verzichtet.

Die grundstücksgleichen Rechte sind abhängig von ihrer Zuordnung zu unbebauten oder bebauten Grundstücken in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen entweder der Kontengruppe 02 oder der Kontengruppe 03 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.3 Infrastrukturvermögen

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel dem Bilanzbereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen. Das Infrastrukturvermögen ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen

NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 04 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300).

Wegen der Bedeutung der Straßen im gemeindlichen Infrastrukturvermögen sind für die Einordnung und Bewertung auch die Erläuterungen im Kapitel 4.1.2.3.5 „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ zu § 41 GemHVO NRW zu beachten. Als weitere Hilfe für die Bewertung von Straßen können auch die „Richtlinie für Standardisierung des Oberbaus von Verkehrsflächen (RStO)“, die von der Forschungsgesellschaft für Straßen und Verkehrswesen erstellt wurde, herangezogen werden. Sie regelt für alle inner- und außerörtlichen Straßen, Wege und sonstigen Verkehrsflächen die Art und Weise des Straßenoberbaus. Die darin vorgenommene Klassifizierung in Bauklassen gibt Hinweise auch bei der Bewertung der Straßen bzw. der Festlegung von Restnutzungsdauern.

1.3.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens ist unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem gesonderten Bilanzposten anzusetzen. Dieser Bilanzposten ist daher ein Sammelposten, unter dem sämtlicher Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens anzusetzen ist. Auf eine genaue Zuordnung des Grund und Bodens auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, weil darauf bzw. darunter vielfach eine Mehrfachnutzung für die unterschiedlichen Formen des Infrastrukturvermögens stattfindet. Eine genaue Trennung bzw. Abgrenzung und Zuordnung zu den einzelnen Arten des Infrastrukturvermögens würde zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen.

Zu beachten ist, dass der Grundstücksbegriff im NKF auf die wirtschaftliche Einheit abstellt, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsarten, z.B. Straßen, Graben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc., so dass zu prüfen ist, in welchem Umfang eine wirtschaftliche Einheit gegeben ist.

1.3.1.2.3.2 Brücken und Tunnel

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel als oberirdische ingenieurtechnische Bauwerke, unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Die Zuführungswege zu den Brücken und Tunnel sind unter dem Bilanzposten „Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen“ anzusetzen. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem gesonderten Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen.

1.3.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z.B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung sowie die sonstige Betriebstechnik. Die Anlagegüter dieses Bilanzpostens können, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist.

1.3.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören die ausgebauten Abwasserbeseitigungsanlagen, also sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z.B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe. Dazu gehören aber auch die maschinellen

Teile des Kanalnetzes, z.B. Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen. Die Kläranlagen der Gemeinde, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken, Regenwasserbehandlungsanlagen und öffentliche Toiletten sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen.

1.3.1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, als begeh- und befahrbare, befestigte und klassifizierte Verkehrswege, die von Fußgängern und verschiedenen Fahrzeugen benutzt werden, eine glatte Oberfläche haben und dem öffentlichen Verkehr gewidmet sind oder diesem dienen. Aber auch Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind, fallen unter diesen Bilanzposten. Zur öffentlichen Straße gehören der Straßenkörper, das Zubehör und die Nebenanlagen (vgl. § 2 StrWG NRW). So zählen zum Zubehör sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z.B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a.

Ein Sammelposten für den Ansatz aller Straßen, Wege und Plätze der Gemeinde in ihrer Bilanz ist nicht geeignet, die Transparenz über dieses gemeindliche Vermögen zu schaffen. In einem solchen Fall würde es zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung - insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge - oder der Instandhaltung nicht mehr zu. Es besteht zwar keine Verpflichtung zur Untergliederung dieses Bilanzpostens, jedoch dürfte sie sachgerecht sein, zumal bei einer Einteilung der öffentlichen Straßen nach ihrer Verkehrsbedeutung die landesgesetzlichen Bestimmungen zu beachten sind.

Die Straßen der Gemeinde würden nach einer ausschließlichen technischen Betrachtungsweise in ihren einzelnen Bauteilen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (Komponentenansatz). Bei dieser Betrachtungsweise wird nicht berücksichtigt, dass nach der gemeindlichen Aufgabenerfüllung die Straßen im Sinne ihrer Zwecksetzung (Widmung) nur als Sachgesamtheit gebrauchsfähig sind und zur Nutzung zur Verfügung gestellt werden. Eine sinnvolle Nutzung dürfte bei einer alleinigen Bereitstellung der Tragschicht der Straße oder ihres Unterbaus ohne Deckschicht nicht möglich sein. Außerdem stellt die alleinige Erneuerung der Deckschicht keine aktivierungsfähige Investition und damit keinen Herstellungsaufwand, sondern Erhaltungsaufwand dar. Es ist deshalb nur zulässig, die einzelne gemeindliche Straßen als einen Vermögensgegenstand (Sachgesamtheit) in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen und nicht die einzelnen Komponenten als eigenständige Anlagegüter. Dies steht mit den allgemeinen Voraussetzung für die Aktivierung von Vermögensgegenständen in Einklang.

1.3.1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Diesem Bilanzposten sind die sonstigen Vermögensgegenstände des Infrastrukturvermögens zuzuordnen, wenn diese nicht unter den zuvor genannten Bilanzposten anzusetzen sind. Dies könnten z.B. Rückhaltebecken für Regenwasser sein, aber auch Einrichtungen und Anlagen, die dem Hochwasserschutz dienen. Ebenso sind Versorgungseinrichtungen, Lärmschutzwände u.a., aber auch Abfallentsorgungsanlagen der Gemeinde, unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Führt die Gemeinde die Abfallentsorgung noch selbst durch, bietet sich für den Ansatz unter diesem Bilanzposten ein entsprechender „davon-Vermerk“ an, weil beim Ansatz derartiger Vermögensgegenstände die öffentliche Bedeutung der Aufgabenerfüllung, aber auch die Erfordernisse für den Gesamtabchluss der Gemeinde zu berücksichtigen sind.

1.3.1.2.4 Sonstige Sachanlagen

Auch unter den sonstigen Sachanlagen sind materielle Vermögensgegenstände anzusetzen, die sich im Eigentum der Gemeinde befinden und für den dauernden Geschäftsbetrieb bzw. für die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde notwendig sind, z.B. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler u.a.

1.3.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Bauten zuzuordnen, die sich nicht auf gemeindlichem, sondern auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Dritten als Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen den grundstücksgleichen Rechten kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht. Es ist vielmehr ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag und ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit. Der fremde Grundstückseigentümer gestattet dadurch der Gemeinde, eine bauliche Anlage auf seinem Grund und Boden vorzuhalten.

Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen der Gemeinde in Form von Betriebsvorrichtungen, z.B. Trafostationen, Druckreglerstationen, die keine betrieblichen Einrichtungen, sondern eine selbstständige bauliche Einheit darstellen, und sich nicht auf gemeindlichen Grundstücken befinden. Die Bauten auf fremdem Grund und Boden sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 05 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind z.B. Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten, Sammlungen u.a. auch mit kulturhistorischer Bedeutung. Dagegen ist Kunst am Bau, die mit dem Gebäude verbunden ist und keinen eigenständigen Vermögensgegenstand darstellt, nicht unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

Dieser Bilanzposten beinhaltet zudem alle Arten von Denkmälern, auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. So sind z.B. Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen, Gedenktafeln und Gedenksteine sowie Wegekreuze unter diesem Bilanzposten zu erfassen. Als Bodendenkmäler sind Ausgrabungen und ggf. sonstige archäologische Funde zu erfassen. Der Eintrag von Vermögensgegenständen in die Denkmalschutzliste bietet Anhaltspunkte, ob ein Ansatz unter diesem Bilanzposten zu erfolgen hat (vgl. Gesetz zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmalschutzgesetz - DSchG NRW) vom 11. März 1980 (GV. NW. 1980 S. 226; SGV. NRW. 224)).

Die Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 06 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

1.3.1.2.4.3.1 Maschinen und technische Anlagen

Alle Maschinen und technischen Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit einem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Bei der Bilanzierung müssen für Maschinen, technische Anlagen oder Fahrzeuge keine gesonderten Posten gebildet werden. Technische Geräte, die als Betriebs- und Geschäftsausstattung genutzt werden, sind nicht unter diesem Bilanzposten zu erfassen (vgl. Abschnitt Nr. 4.1.2.4.4).

Zu den technischen Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z.B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier auch Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z.B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc. Die Maschinen und technischen Anlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.3.1 Fahrzeuge

Der Bilanzposten umfasst auch die marktgängigen Fahrzeuge, z.B. Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Busse, Anhänger, Krafträder, Fahrräder u.a. Auch die kommunalen Spezialfahrzeuge, z.B. Einsatzfahrzeuge der Feuerwehr, Löschboote, Friedhofsbugger oder Kehrmaschinen, aber auch die Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung, sind diesem Bilanzposten zugeordnet. Die Fahrzeuge der Gemeinde sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 07 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattung

Zum Bilanzposten „Betriebs- und Geschäftsausstattung“, der als Sammelposten genutzt werden kann, gehören alle Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen. Zu diesem allgemeinen Geschäftsbetrieb ist die übliche allgemeine Verwaltungstätigkeit zu zählen, so dass Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge hier zu erfassen sind. Dabei ist die Abgrenzung zu Maschinen und technischen Anlagen vor Ort im Einzelfall zu klären.

Zur Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde sind z.B. Stühle, Tische, Schränke, PC u.a. zu zählen. Aber auch der fachlich geprägte Geschäftsbetrieb der Gemeinde ist dazu zurechnen, mit der Folge, dass auch Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, Strahlrohre und Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen, Geschirr in der Altentagesstätte sowie Lehr-, Lern- und sonstiges Unterrichtsmaterial gleichfalls unter diesem Posten anzusetzen sind. Außerdem können derartige Gegenstände, wenn diese geringwertige Wirtschaftsgüter sind, auch in einem gesonderten Sammelposten als Sachanlagevermögen in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Für die Vermögensgegenstände, die dem allgemeinen Geschäftsbetrieb der Gemeinde dienen, kann auch ein Gruppenwert (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW) bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW) gebildet werden. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung ist indem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 08 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen der Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen, z.B. Grundstücke, Gebäude, technische Anlagen, oder auf einen unter dem Bilanzposten „Anlagen in Bau“ anzusetzenden Vermögensgegenstand. In diesen Fällen besteht ein schwebendes Geschäft, das dem Erwerb eines Vermögensgegenstandes des Sachanlagevermögens dient, dem noch kein fertig gestellter Vermögensgegenstand gegenüber steht.

Der Ansatz der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ist aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen zu ermitteln. Auf immaterielle Vermögensgegenstände geleistete Anzahlungen sind nicht unter diesem Bilanzposten, sondern im betreffenden Bilanzbereich gesondert anzusetzen. Die Aktivierung von geleisteten Anzahlungen geht zudem einem Ansatz unter dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten für Ausgaben der Gemeinde (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW) vor. Die geleisteten Anzahlungen auf Sachanlagen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.2.4.6 Anlagen im Bau

Die Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstel-

lungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstands. Es sind für diesen Bilanzposten, bezogen auf den Abschlussstichtag, die Aufwendungen für die bis zu diesem Stichtag noch nicht fertig gestellten Anlagen auf Grund von Fremdleistungen oder Eigenleistungen zu aktivieren. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden. Zu beachten ist, dass während der Zeit der Herstellung der Vermögensgegenstände noch keine planmäßigen Abschreibungen vorzunehmen sind. Eine regelmäßige Wertminderung von Vermögensgegenständen entsteht erst durch deren Nutzung nach ihrer Inbetriebnahme (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW). Kommt es aber bereits während der Zeit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes zu einer dauerhaften Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (vgl. § 35 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Anlagen im Bau sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen ebenfalls der Kontengruppe 09 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

1.3.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

1.3.1.3.1 Allgemeines

1.3.1.3.1.1 Ansatz als Finanzanlagen

Unter den Finanzanlagen werden die Vermögenswerte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Verbindungen zu den verselbstständigen Organisationseinheiten der Gemeinde sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Dieser besondere Bilanzbereich zeigt auf, in welchem Umfang und in welchen Formen die Gemeinden auf Grund ihrer Organisationshoheit ihre Aufgaben auch im Rahmen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Organisationseinheiten (verselbstständigte Aufgabenbereiche) erledigen lassen und dafür Finanzinvestitionen leisten. Hier werden deshalb z.B. Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen erfasst, unabhängig davon auf welcher Rechtsgrundlage die Errichtung solcher kommunalen Betriebe erfolgt ist. Daher sind auch die Anteile der Gemeinde an Anstalten des öffentlichen Rechts und an Zweckverbänden sowie an anderen öffentlich-rechtlichen Organisationsformen, z.B. öffentlich-rechtliche Körperschaften, die gemeindliche Aufgaben erfüllen, unter diesem Bilanzposten anzusetzen.

1.3.1.3.1.2 Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen

Wenn an einem Unternehmen mehrere Gemeinden beteiligt sind, ist ein solches Unternehmen insgesamt als Einheit zu behandeln, für das ein Gesamtwert bestehen muss. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Der Unternehmenswert insgesamt muss daher mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Gemeinden identisch sein. Auch muss eine Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Bilanzierung bestehen, um unnötigen Aufwand zu vermeiden und den jeweils anzusetzenden Wertansatz abzustimmen.

1.3.1.3.1.3 Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen

Die Verwaltungsbetriebe der Gemeinde sind rechtlich und wirtschaftlich unselbstständig und daher keine Betriebe, Einrichtungen oder Unternehmen, die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen sind. Auch Regiebetriebe sind nicht anzusetzen, denn bei diesen rechtlich und wirtschaftlich unselbstständigen Unternehmen kann nur die Gemeinde Rechtsbeziehungen mit einem Wirtschaftspartner eingehen. Die Verwaltungsbetriebe sind Teil der gemeindlichen Verwaltung und an den Haushaltsplan der Gemeinde gebunden. Die ihnen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen sind daher im gemeindlichen Haushaltsplan enthalten.

Auch die steuerlich relevante Tätigkeit der Gemeinde in Form eines „Betriebes gewerblicher Art (BgA)“ ist nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Nach § 4 i.V.m. § 1 Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes

(KStG) stellt eine Tätigkeit einer Gemeinde dann einen BgA dar, wenn eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft vorliegt, die sich aus der Tätigkeit der Gemeinde wirtschaftlich heraushebt und in analoger Anwendung des § 14 AO keine vermögensverwaltende Tätigkeit der Gemeinde ist (vgl. steuerrechtliche Literatur).

Ebenfalls ist die Mitgliedschaft in einem rechtsfähigen Verein kein bilanzierungsfähiger Sachverhalt, der unter den Finanzanlagen anzusetzen wäre. Ein Verein ist ein körperschaftlich organisierter Verband von natürlichen und /oder juristischen Personen, bei dem der Umfang der Mitgliedschaft personenbezogen und nicht nach Kapitalanteilen bestimmt wird. Ebenso stellt die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einer kommunalen Versorgungskasse keinen Anlass für einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz dar. Die Gemeinden werden lediglich im Rahmen eines Umlageverfahrens zu den Leistungen der Versorgungskasse herangezogen. Eine weitergehende Beteiligung besteht nicht. Es gilt entsprechend auch für die Mitgliedschaft der Gemeinden in der Unfallkasse Nordrhein-Westfalen bzw. ihren Rechtsvorgängern (Fusion zum 01.01.2008).

1.3.1.3.2 Verbundene Unternehmen

Verbundene Unternehmen sind solche Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist und die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind. Dies sind Unternehmen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Dazu gehören auch Unternehmen, bei denen der Gemeinde die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht, oder das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder des Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.

Welches gemeindliche Unternehmen als verbundenes Unternehmen zu behandeln ist, wird durch die Anwendung der Regeln für die Einbeziehung der Unternehmen in den Gesamtabchluss geklärt (vgl. § 50 Abs. 2 GemHVO NRW). Es gilt dabei grundsätzlich, dass Beteiligungen, die im Gesamtabchluss voll zu konsolidieren sind, in der Bilanz der Gemeinde als verbundenes Unternehmen anzusetzen sind. Die Anteile an verbundenen Unternehmen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 10 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.3.3 Sparkassen

Eine Besonderheit bei den Wirtschaftsunternehmen der Gemeinde stellen die Sparkassen in der Trägerschaft der Gemeinden dar. Der Landesgesetzgeber hat durch § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW entschieden, dass die gemeindlichen Sparkassen nicht in der Eröffnungsbilanz der Gemeinden anzusetzen sind (vgl. LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008). Auch wenn die Sparkassen als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinden eingestuft werden (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 SpkG NRW) und daher als eine Vermögensmasse der Gemeinden zu betrachten sind, lässt es das o.a. gesetzliche Verbot nicht zu, eine Sparkasse in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzen.

1.3.1.3.4 Beteiligungen

Beteiligungen sind i.d.R. solche Verbindungen zu anderen Unternehmen, bei denen die gehaltenen Anteile an diesen Unternehmen dazu bestimmt sind, durch die Herstellung einer dauernden Verbindung zu diesem Unternehmen dem eigenen Geschäftsbetrieb zu dienen. Auch wenn die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend für die Herstellung der Unternehmensbeziehung ist, stellt die Beteiligungshöhe durchaus eines von mehreren Merkmalen zur Einordnung der Beteiligungen der Gemeinde dar. So wird regelmäßig davon ausgegangen, dass dann ein Beteiligungsverhältnis der Gemeinde mit einem Unternehmen besteht, wenn die Gemeinde mindestens einen Anteil von 20 v.H. am Nennkapital des Unternehmens hält. Sind Unternehmen, bei mit der Gemeinde ein Beteiligungsverhältnis besteht, zugleich verbundene Unternehmen, so ist der Beteiligungswert unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundene Unternehmen“ anzusetzen.

Soweit die Gemeinde jedoch Anteile an einem Unternehmen unterhalb von 20 v.H. des Nennkapitals hält, sind diese bei den Wertpapieren des Anlagevermögens anzusetzen, soweit sie dazu bestimmt sind, dauernd der Kommune zu dienen. Zu den Wertpapieren gehören auch Obligationen, Anleihen etc. Die Beteiligungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 11 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.3.5 Gemeindliche Zusammenschlüsse

1.3.1.3.5.1 Allgemeines zu Zweckverbänden

Die Gemeinden können sich zu Zweckverbänden zusammenschließen, um einzelne Aufgaben, zu deren Wahrnehmung sie berechtigt oder verpflichtet sind, gemeinsam zu erfüllen (vgl. § 4 Abs. 1 GkG). Eine solche Organisationsform der interkommunalen Zusammenarbeit ist der Zweckverband als eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, der die beteiligten Gemeinden als Mitglieder angehören (vgl. § 5 Abs. 1 GkG). Er ist ein Gemeindeverband, dem bestimmte örtliche Aufgaben der Gemeinden zur summativen Aufgabenerfüllung übertragen werden. Mit der Gründung eines Zweckverbandes überträgt die Gemeinde eine oder mehrere ihrer örtlichen Aufgaben an diesen, denn der Zweckverband dient der gemeinsamen Wahrnehmung von Aufgaben der am Zusammenschluss beteiligten Gemeinden. Durch diesen Vorgang werden die gemeindlichen Aufgaben nicht zu überörtlichen Aufgaben und auch nicht auf eine andere kommunale Ebene, vergleichbar den Kreisen, übertragen.

1.3.1.3.5.2 Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband

Die Aufgabenübertragung der Gemeinde an einen Zweckverband ist daher grundsätzlich vergleichbar mit der privatrechtlichen Aufgabenübertragung an ein von der Gemeinde errichtetes Unternehmen oder ein Unternehmen, am dem die Gemeinde beteiligt ist. Der Unterschied besteht vorrangig in der öffentlich-rechtlichen Organisationsform der Aufgabenerledigung. Wegen der gegebenen grundsätzlichen Vergleichbarkeit der Durchführung örtlicher Aufgaben der Gemeinde ist es sachlich geboten, die Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Zweckverband in der gleichen Art und Weise betriebswirtschaftlich einzustufen und bilanztechnisch zu behandeln, wie die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen oder einer sonstigen Einrichtung. Bei der Entscheidung über den Ansatz von Zweckverbänden in der gemeindlichen Bilanz ist auch zu berücksichtigen, dass die Zweckverbände, in denen die Gemeinde Mitglied ist, in den gemeindlichen Gesamtabschluss einzubeziehen sind.

Für die Bewertung der Mitgliedschaft in einem Zweckverband ist Folgendes zu beachten: Steht ein Zweckverband unter der einheitlichen Leitung eines Verbandsmitglieds oder kann ein Verbandsmitglied einen beherrschenden Einfluss auf den Zweckverband ausüben, so dass die Mitgliedschaft im Gesamtabschluss voll zu konsolidieren ist, hat ein Bilanzansatz unter der Bilanzposition „Verbundene Unternehmen“ zu erfolgen. Liegt dies nicht vor, ist die Mitgliedschaft als eine Beteiligung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn der Zweckverband von einer Gemeinde zusammen mit einem oder mehreren Gemeinden gemeinsam geführt wird. Auch wenn bei der Festlegung der handelsrechtlichen Vorschriften, die bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses entsprechend angewendet werden sollen, auf eine entsprechende Anwendung des § 310 HGB (Quotenkonsolidierung) verzichtet worden ist, bietet die Bildung einer Quote für die Ermittlung der mitgliedschaftlichen Anteile durchaus einen Weg zur Bestimmung der Wertansätze für die gemeindliche Bilanz. Sie kann insbesondere dann als sachgerecht angesehen werden, wenn bei einem Zweckverband die gemeinsame Führung auch durch mehrere Gemeinden tatsächlich ausgeübt wird, z.B. wenn strategische Geschäftsentscheidungen sowie Entscheidungen über die Investitions- und die Finanzierungstätigkeit einstimmig getroffen werden.

Lassen sich die Anteile eines Zweckverbandsmitglieds nicht exakt ermitteln, müssen alternative Methoden zur Anwendung kommen. Es ist dann zu ermitteln, ob Abfindungsregelungen oder Regelungen zur Aufteilung des Jahresüberschusses bzw. des Jahresfehlbetrages bestehen. Auch die festgelegte Verteilung der Stimmrechte oder die Heranziehung zu den Umlagezahlungen können für die Feststellung einer Beteiligungsquote hilfreich sein. Es kann dabei aber in Abhängigkeit von der Verbandssatzung eine jährliche Änderung des Ansatzes des Beteiligungsbuchwertes auftreten. Wie bei Unternehmen kommen auch bei Zweckverbänden in Abhängigkeit von ihrer Aufgabe und ihrem Charakter das Ertragswert- oder das Substanzwertverfahren in Betracht.

Weil an einem Zweckverband mehrere Gemeinden beteiligt sind, sollte nicht jede Gemeinde eine eigenständige Bewertung des Zweckverbandes vornehmen. Zwar müssen die Interessen aller Beteiligten berücksichtigt werden, aber die Methode der Bewertung muss für alle Verbandsmitglieder gleich sein. Wenn wie bei Unternehmen eine Gemeinde mindestens in dem Umfang am Zweckverband beteiligt ist, dass vergleichbar einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Zweckverband wie ein Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre, ist dieses Verfahren als anzuwendendes Verfahren für die Bewertung des Zweckverbandes zu bestimmen. Das Ergebnis daraus haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligung jeweils in ihrer Bilanz anzusetzen. Nur in den Fällen, in denen die Beteiligungsverhältnisse jeweils so gering sind, dass der Zweckverband durch keine Gemeinde in den Gesamtabchluss nach § 116 GO NRW einbezogen zu werden braucht, kann dieser von jeder Gemeinde - entsprechend der Beteiligung - mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals bewertet und angesetzt werden.

1.3.1.3.5.3 Sparkassenzweckverbände

Aus dem Ansatzverbot für Sparkassen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz (vgl. § 1 Abs. 1 S. 2 SpkG NRW - LT-Drs. 14/6831 v. 26.05.2008) ist nicht der Schluss zu ziehen, dass auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet werden darf. Wie bei allen wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinden (Betriebe) ist für den Ansatz in der Eröffnungsbilanz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Der Ansatz der Mitgliedschaft der Gemeinde in einem Sparkassenzweckverband kann, bedingt durch das o.a. Ansatzverbot von Sparkassen, jedoch mit einem Erinnerungswert erfolgen. Würde generell auf einen Ansatz von Sparkassenzweckverbänden in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die Bilanz der Gemeinde nicht mehr gewährleistet.

1.3.1.3.5.4 Wertansätze nicht für Wasser- und Bodenverbände, Deichverbände

Zur Erfüllung wasserwirtschaftliche Aufgaben werden Wasser- und Bodenverbände als öffentlich-rechtliche Körperschaften auf der Grundlage des Gesetzes über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz - WVG) i.V.m. mit den Vorschriften des Landeswassergesetzes (vgl. z.B. §§ 53,54 und 87 ff. des Landeswassergesetzes) oder auch als sondergesetzliche Verbände errichtet. Für die Mitgliedschaft in diesen Verbänden findet das Realprinzip mit der Folge einer dinglichen Mitgliedschaft Anwendung, so dass die Eigentümer von den wasserwirtschaftlich betroffenen Grundstücken und Anlagen, also auch Gemeinden, einem solchen Verband als originäre Mitglieder angehören. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde in einem wasserwirtschaftlichen Verband führt dazu, dass ab dem Zeitpunkt der Übertragung der Aufgabe auf den Verband oder nach der Übernahme durch den Verband der Gemeinde diese Aufgabe nicht mehr obliegt. Dies gilt auch bei einer Mitgliedschaft in einem sondergesetzlichen Verband, z.B. Ruhrverband, Erftverband u.a., bei dem die Aufgabenübertragung durch den Gesetzgeber vorgenommen wurde.

Ist die Aufgabe der Gemeinde entzogen worden, können auch die Vermögensgegenstände, die dieser Aufgabe gewidmet worden sind, z.B. auch die Mitgliedschaftsrechte, nicht mehr in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden, weil diese mangels Zuständigkeit nicht in die Haushaltswirtschaft der betreffenden Gemeinde einbezogen werden können. Ausschlaggebend dafür ist, dass die gemeindliche Haushaltswirtschaft die stetige Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde zu sichern hat (vgl. § 75 Abs. 1 S.1 GO NRW). Auf die Frage, ob bei einem solchen Sachverhalt die weiteren Voraussetzungen nach § 33 Abs. 1 GemHVO NRW vorliegen, kommt es dabei nicht an. Dies gilt auch die Mitgliedschaften von Gemeinden in Abfallverbänden auf der Grundlage des § 6 des Abfallgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen sowie für eine Mitgliedschaft der Gemeinde im gesetzlich errichteten Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverband Nordrhein-Westfalen. In den Fällen, in denen die Gemeinde allerdings die Aufgaben aber in eigener Zuständigkeit erledigt (Zweckverbände), ist das Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen zu prüfen.

Die Mitgliedschaft der Gemeinde in den aufgezeigten Verbänden ist daher anders zu behandeln als in Gemeindeverbänden, die auf der Grundlage des GkG von den Gemeinden errichtet werden. Im Rahmen des gemeindlichen Jahresabschlusses sind durch entsprechende Angaben im Anhang auch die Mitgliedschaften der Gemeinde in Verbänden offen zu legen, die nicht bilanziert werden.

1.3.1.3.5.5 Wertansätze nicht für Kreise, Landschaftsverbände und den Regionalverband Ruhr

Die Kreise sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Sie nehmen als Gebietskörperschaften eigenständig und eigenverantwortlich überörtliche Aufgaben wahr und stellen eine weitere kommunale Ebene dar. Die aus der Gebietshoheit der jeweils betroffenen Gemeinde heraus entstehende Zugehörigkeit zu einem Kreis stellt für die betreffende Gemeinde in betriebswirtschaftlicher und bilanztechnischer Hinsicht keinen ansetzbaren Vermögenswert dar.

Auch die Landschaftsverbände und der Regionalverband Ruhr sind als Gemeindeverbände zu den öffentlich-rechtlichen Körperschaften zu zählen, für die kein Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist. Bei diesen Gemeindeverbänden entsteht die Mitgliedschaft der Gemeinde nicht aus der rechtlichen Stellung der Gemeinde als „Gebietskörperschaft“, sondern aus ihrer Gebietshoheit bzw. Gebietsbezogenheit auf das Verbandsgebiet. Die Mitgliedschaft einer Gemeinde im Landschaftsverband bzw. im Regionalverband Ruhr stellt daher betriebswirtschaftlich und bilanztechnisch keinen Vermögenswert dar, der in der gemeindlichen Bilanz auszuweisen ist.

In diesem Zusammenhang kann auch aus der Heranziehung der Gemeinde zu jährlichen Umlagezahlungen zur Deckung der haushaltswirtschaftlichen Aufwendungen eines Gemeindeverbandes keine Grundlage für den Ansatz eines Vermögenswertes in der gemeindlichen Bilanz abgeleitet werden.

1.3.1.3.6 Sondervermögen der Gemeinde

1.3.1.3.6.1 Gesondert anzusetzende Sondervermögen

Unter diesem Bilanzposten sind als gemeindliche Sondervermögen der Gemeinde nach § 97 GO NRW die wirtschaftlichen Unternehmen (vgl. § 114 GO NRW) und die organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (vgl. § 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gesondert anzusetzen. Die Eigenbetriebe und eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen sind wichtige Organisationsgebilde der Gemeinde, die entsprechend den Vorschriften über die wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung der Gemeinden als Sondervermögen errichtet werden und wirtschaftlich und verwaltungsmäßig selbstständig sind (vgl. Eigenbetriebsordnung (EigVO NRW)). Für sie werden Sonderrechnungen und eigene Jahresabschlüsse verlangt.

Die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen der Gemeinde, z.B. eigene Zusatzversorgungskassen oder Eigenunfallversicherungen, sind dann unter diesem Bilanzposten anzusetzen, wenn für diese eine abgesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung mit einem eigenen Jahresabschluss erfolgt.

Die in der gemeindlichen Bilanz anzusetzenden Sondervermögen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 12 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.3.6.2 Nicht gesondert anzusetzende Sondervermögen

Als gemeindliche Sondervermögen sind unter diesem Bilanzposten nicht das Gemeindegliedervermögen sowie die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen gesondert anzusetzen. Sie stellen keine selbstständigen Aufgabenbereiche (Organisationseinheiten) der Gemeinde dar. Auch müssen sie nicht über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Diese beiden genannten Formen von gemeindlichem Sondervermögen sind vielmehr Teil des Haushalts der Gemeinde und sind daher wie die sonstigen Vermögensgegenstände der Gemeinde unter den jeweils zutreffenden Vermögensposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Erhaltung des Zwecks dieser beiden Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Rechnungskreise oder gesonderte Bilanzposten. Der Nachweis ist von der Gemeinde intern nachzuhalten und zu belegen. Auch das von der Gemeinde zu verwaltende Treuhandvermögen (vgl. § 98 GO NRW) zählt nicht zu dem Vermögen der Gemeinde, das in der gemeindlichen Bilanz gesondert zu aktivieren ist.

1.3.1.3.6.3 Kein Ansatz von Treuhandvermögen

Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten (vgl. § 98 GO NRW), d.h. im eigenen Namen für fremde Rechnung, sind diese nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen in der Bilanz des Treugebers anzusetzen, weil dieser als wirtschaftlicher Eigentümer zu betrachten ist, auch wenn die Gemeinde eine Verwaltungstreuhand als Vollrechtstreuhand inne hat. Für den Ausweis von Treuhandvermögen und Treuhandverbindlichkeiten in der gemeindlichen Bilanz fehlt eine gesonderte Regelung wie sie für Kreditinstitute als Treuhänder besteht (vgl. § 6 RechKredV). Diese Institute haben das Treuhandvermögen ihrer Bilanz anzusetzen und weil eine Herausgabeverpflichtung des Treuhänders besteht, in gleicher Höhe eine Treuhandverbindlichkeit anzusetzen.

Für die Gemeinde folgt aus ihrer Tätigkeit als Treuhänder, dass sie gegenüber dem Treugeber für eine ordnungsgemäße Verwaltung des Treuhandvermögens haftet. Werden von der Gemeinde Vermögensgegenstände treuhänderisch gehalten, ist es geboten, dies im Anhang bzw. im Verbindlichkeitspiegel unter den Haftungsverhältnissen anzugeben.

Die Gemeinde kann einem Dritten auch eigene Vermögensteile überlassen, z.B. einem Sanierungsträger (vgl. § 157 BauGB). Erfüllt dieser die ihm von der Gemeinde übertragenen Aufgaben im eigenen Namen auf Rechnung der Gemeinde wird der Sanierungsträger als Treuhänder der Gemeinde tätig (vgl. § 159 BauGB). Zum Treuhandvermögen gehört das Vermögen, das die Gemeinde zur Erfüllung der Aufgabe bereit stellt. Auch in diesen Fällen finden die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze Anwendung, so dass die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer der Vermögensgegenstände bleibt und diese bei ihr als Treugeber zu bilanzieren sind. Dies gilt auch für den Fall, dass Treugut von einem Dritten zu treuen Händen des Treugebers erworben wird. Im Auftrag des Treugebers übernommene Verpflichtungen sind beim Treuhänder anzusetzen, ggf. auch die gegen die Gemeinde als Treugeber bestehenden Forderungen auf Freistellung von den Verpflichtungen. Wegen den vielfältigen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.

1.3.1.3.7 Wertpapiere des Anlagevermögens

Unter diesem Bilanzposten sind Wertpapiere anzusetzen, die keine Anteile an verbundenen Unternehmen oder Beteiligungen darstellen. Sie stellen eine Kapitalanlage aus den der Gemeinde gehörenden Finanzmitteln dar. Dazu sind Wertpapiere mit Mitglieds- und Bezugsrechten, z.B. Anteile an Investmentfonds, aber auch Wertpapiere mit Forderungsrechten, z.B. Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc., zu zählen. Die Arten von Wertpapieren werden u.a. durch § 1 Abs. 11 Satz des Gesetzes über das Kreditwesen bestimmt. Sind die Wertpapiere dazu bestimmt, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des Anlagevermögens. Die Geldanlage der Gemeinde in Spezialfonds nach dem Runderlass des Innenministeriums „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641) sowie die nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz - EFoG) vom 20. April 1999 S. 174 (SGV. NRW. 20323) angelegten Geldmittel sind Beispiele dafür. Bei einem geplanten Verbleib der Wertpapiere von weniger als einem Jahr bei der Gemeinde sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Die Wertpapiere des Anlagevermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.1.3.8 Ausleihungen

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen als langfristige Forderungen der Gemeinde erfasst, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauerhaft dienen sollen, z.B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken, aber auch Sachdarlehen in Form einer Wertpapierleihe. Sie müssen eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Auch kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr sind nicht hier zu erfassen, sondern dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Dabei ist auch der Sonderfall zu betrachten, dass die Gemeinde ihren Organisationseinheiten selbst Investitionszuschüsse gewährt, die diese

auch für seine Investitionen verwenden und entsprechend Sonderposten in ihrer Bilanz bilden. Diese Zuwendungen führen dann in der gemeindlichen Bilanz zur Erhöhung des Wertansatzes für Finanzanlagen. Entsprechend der bei den Organisationseinheiten vorzunehmenden ertragswirksamen Auflösung der gebildeten Sonderposten sind auch die gemeindlichen Finanzanlagen durch planmäßige Abschreibungen zu vermindern.

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d.h. dass Finanzanlagen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag abzuzinsen ist (Barwert bzw. Kapitalwert). Ist die Ausleihung allerdings mit einer Gegenleistungsverpflichtung des Empfängers verbunden, so ist von einer Abzinsung abzusehen, da die Gegenleistung die Unter- bzw. Nichtverzinslichkeit kompensiert, z.B. bei einem Belegungsrecht im sozialen Wohnungsbau bzw. bei der Schaffung von Sozialwohnungen im sozialen Wohnungsbau sowie bei einer Schaffung oder Erhaltung von Arbeitsplätzen im Rahmen der Wirtschaftsförderung. Die Zinskompensation ist daher in der Erläuterung zur Bilanz darzustellen. Die Ausleihungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 13 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):

Als Umlaufvermögen werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine sonstige kurzfristige Nutzung vorgesehen sind. Daher zählen insbesondere die Vorräte, die Forderungen, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel zu den in diesem Bilanzbereich anzusetzenden Vermögensgegenständen. Aber auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen bzw. nicht mehr genutzt werden und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen. In der Regel sind dies Vermögensgegenstände, die weniger als ein Jahr bei der Gemeinde verbleiben sollen. Außerdem gilt für die Bewertung von Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens das strenge Niederwertprinzip. In der gemeindlichen Bilanz wird das Umlaufvermögen durch die Posten

- Vorräte,
 - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren,
 - Geleistete Anzahlungen,
 - Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
 - Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,
 - Gebühren,
 - Beiträge,
 - Steuern,
 - Forderungen aus Transferleistungen,
 - Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,
 - Privatrechtliche Forderungen,
 - gegenüber dem privaten Bereich,
 - gegenüber dem öffentlichen Bereich,
 - gegen verbundene Unternehmen,
 - gegen Beteiligungen,
 - gegen Sondervermögen,
 - Sonstige Vermögensgegenstände,
 - Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie
 - Liquide Mittel
- nachgewiesen.

1.3.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Dieser Bilanzposten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Die Vorräte sind in dem vom Innenministerium

bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 15 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

1.3.2.2.1 Forderungen

Dieser Bilanzposten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z.B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Der Grundsatz der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen.

Mit Beginn des Buchungsbetriebes sind die in der Kameralistik noch offenen Forderungen zu ermitteln und in das doppelte Rechnungswesen zu übertragen. Die Art und Weise der Übertragung ist davon abhängig, wie die Forderungen in der Kameralistik eingebucht wurden. Wurden die Forderungen auf Personenkonten gebucht, können diese ggf. direkt in der EDV ermittelt werden und über eine Schnittstelle in das doppelte Rechnungswesen übertragen und verbucht werden. Bei Forderungen, die kameral direkt auf Haushaltsstellen gebucht wurden, ist eine automatisierte Übertragung ohne größeren Rechercheaufwand nicht möglich, weil sich der Debitor und dessen Daten nicht ohne weiteres aus der EDV ermitteln lassen. In diesem Fall sind die Forderungen manuell nachzutragen. Um die Anzahl dieser Buchungen gering zu halten, ist darauf zu achten, dass in den letzten Monaten vor der Umstellung die Buchungen möglichst immer über Personenkonten erfolgen.

Eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW) kann eine Ausleihung darstellen. Liegen im Einzelfall die Voraussetzungen dafür vor, sind solche Forderungen unter dem dann zutreffenden Bilanzposten „Ausleihungen“ anzusetzen. Solche langfristigen Forderungen können aber auch z.B. wegen überlanger Stundungsfristen entstehen. Sie sollten in einem solchen Fall als „normale“ Forderung behandelt und angesetzt werden.

1.3.2.2.1 Sonstige Vermögensgegenstände

Unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ in der gemeindlichen Bilanz sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, zu bilanzieren. Auch Ansprüche gegen Dritte, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z.B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse, Schadenersatzansprüche gehören dazu. Auch sog. antizipativen Aktivposten sind hier anzusetzen.

1.3.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Weil unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen sind, die Gemeinde aber auch Wertpapiere besitzt, die nach ihrer Zweckbestimmung nicht dauerhaft der Gemeinde dienen sollen, sind diese dem Umlaufvermögen zuzuordnen und in der gemeindlichen Bilanz gesondert anzusetzen. Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr. Die Wertpapiere des Umlaufvermögens sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 14 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Sie sind aber getrennt von den Wertpapieren des Anlagevermögens zu erfassen.

1.3.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen, z.B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen, z.B. Park-

automaten, vorhandenen Banknoten und Münzen in in- und ausländischer Währung. Das Geld in ausländischer Währung ist unter Beachtung des Realisationsprinzips des am Abschlussstichtag geltenden Geldkurses in Euro umzurechnen. Die liquiden Mittel sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 18 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Von der Gemeinde vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz geleistete Ausgaben, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz unter den Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Dies gilt auch für Ausgaben für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessenen Gegenleistungen in den einzelnen Perioden gegenüberstehen (Leasingsonderzahlungen). Die aktive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 19 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.4 Zum Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“:

Ist zum Stichtag der Eröffnungsbilanz kein das Eigenkapital vorhanden, so dass sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten ergibt, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Dieser letzte Posten auf der Aktivseite der Bilanz stellt keinen Vermögensgegenstand, sondern lediglich einen Korrekturposten dar, der auf die bilanzielle Überschuldung der Gemeinde hinweist.

Eine Überschuldung der Gemeinde ist nach § 75 Abs. 7 GO NRW unzulässig. Nach dieser Vorschrift ist eine Gemeinde überschuldet, wenn nach ihrer Bilanz das Eigenkapital aufgebraucht wird. Dies ist dann gegeben, wenn die Wertansätze der Passivposten (Eigenkapital und Verbindlichkeiten) die Wertansätze der Aktivposten (Anlagevermögen und Umlaufvermögen) unter Berücksichtigung der Rechnungsabgrenzung übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag (< 0 Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist. Die Sonderrücklagen bleiben dabei wegen ihrer zweckbezogenen Bindung unberücksichtigt. Diese Eigenkapitalposten haben den Zweck das Eigenkapital der Gemeinde mindestens im Umfang des mit der Sonderrücklage in Verbindung stehenden aktivierten Vermögensgegenstandes zu binden bzw. einer freien Verwendbarkeit nicht zugänglich zu machen. Der in der gemeindlichen Bilanz anzusetzende Aktivposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten ausgewiesen wird, aber auch verdeutlichen, dass eine bilanzielle Überschuldung der Gemeinde eingetreten ist. Diese ergänzende Gliederungsregel für die gemeindliche Bilanz ist auch für die Gemeinden sachgerecht. Im Falle der Aktivierung eines solchen Postens bedarf es einer ausführlichen Erläuterung im Anhang sowie im Lagebericht.

1.3.5 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):

1.3.5.1 Allgemeines

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, in Sonderrücklagen, z.B. nach § 43 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW, die Ausgleichsrücklage nach § 75 Abs. 3 GO NRW und in den Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gegliedert (vgl. §§ 75 und 96 GO NRW). Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Der Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages sowie der Deckungsrücklage entfällt bei der Eröffnungsbilanz.

1.3.5.2 Sonderrücklagen

Durch die Vorschrift wird klargestellt, dass die Gemeinde grundsätzlich nur Sonderrücklagen für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des in § 75 GO NRW bestimmten Haushaltsausgleichssystems geboten. Daher ist bestimmt worden, dass die Bildung von Sonderrücklagen für selbst gewählte Zwecke unzulässig ist. Die Bildung weiterer Sonderrücklagen muss grundsätzlich durch Verordnungen oder Gesetze zugelassen werden, so dass auch durch außerhalb dieser Verordnung liegende rechtliche Regelungen bestimmt werden kann, wann für bestimmte gemeindliche Sachverhalte gesonderte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

In gemeindeübergreifenden Einzelfällen ist es für gewichtige und besondere Sachverhalte bei den Gemeinden unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung und Bewertung vertretbar, weitere Sonderrücklagen in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Dabei muss sichergestellt sein, dass die Bildung dieser Sonderrücklagen geboten ist, um das in § 75 GO NRW bestimmte Haushaltsausgleichssystem nicht zu beeinträchtigen. Die Bildung von Sonderrücklagen ist allgemein bestimmten Fällen sachgerecht, wenn z.B. nach den geltenden Grundsätzen einzelne Vermögensgegenstände zu aktivieren sind, deren freie Verwendung für die Gemeinde ausgeschlossen ist. Die durch die Aktivierung solcher Vermögensgegenstände entstehende Eigenkapitalmehrung darf deshalb für die Gemeinde auch haushaltsmäßig nicht frei verfügbar sein. Dies ist z.B. dann gegeben, wenn die Gemeinde eine rechtlich selbstständige Stiftung errichtet hat und diese in der eigenen Bilanz als Vermögensgegenstand zu aktivieren ist.

1.3.5.3 Ausgleichsrücklage

1.3.5.3.1 Ansatz der Ausgleichsrücklage

Die Gemeinde ist verpflichtet, in ihrer Eröffnungsbilanz eine Ausgleichsrücklage als gesonderten Posten des Eigenkapitals anzusetzen. Der Teil des gemeindlichen Eigenkapitals, der von der Gemeinde als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital und der Ertragskraft der Kommune. Die Entscheidung über die Höhe des tatsächlichen Bilanzansatzes wird der Gemeinde überlassen, denn die Ausgleichsrücklage kann in der Eröffnungsbilanz bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals, höchstens jedoch bis zur Höhe eines Drittels der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen gebildet werden.

Um zu gewährleisten, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist, ist die Regelung über die Bildung der Ausgleichsrücklage bis zur Höhe eines Drittels des Eigenkapitals durch eine Nebenbedingung ergänzt worden. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden. Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird. Die Gemeinde muss diesen durch die Sätze 1 bis 3 der Vorschrift gesetzlich bestimmten Rahmen beachten und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten ausgestalten. Der Posten „Ausgleichsrücklage“ in der gemeindlichen Bilanz (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 1.3 GemHVO NRW) muss daher mindestens einen Wertansatz in Höhe von 1 Euro und darf höchstens den nach den Sätzen 2 und 3 zu ermittelnden Wertansatz aufweisen.

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

1.3.5.3.2 Bemessung und Wertansatz der Ausgleichsrücklage

1.3.5.3.2.1 Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren haushaltswirtschaftlichen Defiziten, die zum Eigenkapitalabbau bzw. dem vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen. Das Abrutschen einer Gemeinde in ein negatives Eigenkapital ist dann unmittelbar zu befürchten, wenn der jährliche Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung im Umfang von mehr als einem Drittel des am Beginn des Haushaltsjahres vorhandenen Eigenkapitals als Fehlbetrag ausgewiesen wird. In einem solchen Fall wäre es bei einem unterstellten gleichbleibenden Fehlbetrag möglich, dass das gemeindliche Eigenkapital innerhalb von drei Jahren aufgezehrt wird. In drei Jahren bleibt der Gemeinde ausreichend Zeit, die notwendigen Maßnahmen zu ergreifen, um den Trend umzukehren. In der gemeindlichen Praxis ist ein solcher konstanter Fehlbetrag über drei Jahre unwahrscheinlich. Gleichwohl hat das darauf aufgebaute Modell dazu gedient, den Anhaltspunkt für die Festlegung des maximal möglichen Eigenkapitalverzehrs zu liefern, so dass die Ausgleichsrücklage, die zum Ausgleich von Fehlbeträgen eingesetzt werden kann, maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals betragen darf. Mit diesem Wert soll sichergestellt werden, dass die Defizite keinen Umfang erreichen, der eine Dynamik beinhalten kann, bei der ein vollständiger Eigenkapitalverzehr in weniger als drei Jahren rechnerisch möglich ist bzw. befürchtet werden muss. Da sich innerhalb des Eigenkapitals als Sonderrücklagen auch zweckgebundene oder in anderer Weise mit Auflagen versehene Kapitalien befinden können, ist als Bezugsgröße nur die allgemeine Rücklage als frei verwendbares Eigenkapital heranzuziehen.

Der Teil des Eigenkapitals, der als Ausgleichsrücklage eingesetzt werden kann, bestimmt sich nach dem bei der Eröffnungsbilanzierung vorhandenen Eigenkapital. Diese einheitliche Dotierung der Ausgleichsrücklage bei der Eröffnungsbilanzierung als Prozentsatz vom vorhandenen Eigenkapital genügt den diskutierten Anforderungen. Die Festlegung eines einheitlichen Prozentsatzes führt dazu, dass die Gemeinden mit hohem Eigenkapital mehr Fehlbeträge durch die Ausgleichsrücklage abdecken können. Die Gemeinden mit wenig Eigenkapital erhalten umgekehrt auch weniger Verfügungsmasse in absoluten Beträgen. Diese degressive Kurve der Höhe der Ausgleichsrücklage in Abhängigkeit vom Eigenkapital erfüllt die Zielsetzung, die Gemeinden wirkungsvoll vor einem Abrutschen in ein negatives Eigenkapital zu bewahren. Außerdem besteht eine Gleichbehandlung der Gemeinden dadurch, dass alle Gemeinden eine Ausgleichsrücklage bilden müssen. Gleichwohl wird keine Gemeinde gezwungen, durch Überschüsse in der Ergebnisrechnung die Ausgleichsrücklage zu verdienen.

Um zu gewährleisten, dass sich das Eigenkapital nicht oder nicht zu schnell der Nullgrenze nähert bzw. aufgezehrt ist, bedarf es einer Nebenbedingung. Da die Ertragskraft der Gemeinde eine wichtige Größe im Zusammenhang mit der Leistungsfähigkeit der Gemeinde darstellt, ist die am vorhandenen Eigenkapital der Gemeinde orientierte Grenze durch eine zweite ertragskraftbezogene Grenze ergänzt worden. Durch eine derartige ertragskraftbezogene Nebenbedingung soll bei der Bemessung der Ausgleichsrücklage verhindert werden, dass der Eigenkapitalverzehr einen Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung ermöglicht, durch den die Leistungsfähigkeit der Gemeinde mittelfristig gesehen erheblich gefährdet wird.

1.3.5.3.2.2 Bemessung nach der gemeindlichen Ertragskraft

Das Ziel der Begrenzung des Eigenkapitalabbaus ist die Verhinderung von nicht mehr beherrschbaren Defiziten, so dass die Höhe des Eigenkapitalabbaus auch von der Leistungsfähigkeit der Gemeinde, die sich u.a. durch das Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung zeigt, abhängig gemacht wurde. Weil sich die Leistungsfähigkeit der Gemeinde in ihrer Ertragskraft ausdrückt und die Steuern und allgemeinen Zuwendungen als wesentliche Einnahmequellen der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend auswirken, darf die Höhe der Ausgleichsrücklage höchstens ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen in den drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag betragen.

Für die Ermittlung dieser Höhe der Ausgleichsrücklage sind unter den Begriffen „Steuereinnahmen“ und „Allgemeine Zuweisungen“ die Einnahmen zu erfassen, die im kameralen Rechnungswesen nach der kommunalen Haushaltssystematik als Zahlungsarten dem Abschnitt 90 sowohl im Verwaltungshaushalt als auch im Vermögenshaushalt zuzuordnen waren (vgl. VV Gliederung und Gruppierung vom 27.11.1995, SMBl. NRW. 6300). Zu solchen Einnahmen zählen z.B.

- Grundsteuer A und B,

- Gewerbesteuer,
- Vergnügungssteuer,
- Hundesteuer,
- sonstige Steuereinnahmen,
- Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden,
- Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich an die Gemeinden,
- Schulpauschale/Bildungspauschale,
- Sportpauschale,
- Allgemeine Investitionspauschale

sowie andere allgemeine Zuweisungen, die nicht einzelnen Aufgaben, sondern dem gemeindlichen Haushalt insgesamt zu fließen, z.B. die Kurortehilfe des Landes. In die o.a. Zuordnung fällt wegen ihres Wesens und der Herkunft der Mittel nicht die vom Land gewährte Feuerschutzpauschale. Auch dürfen gezahlte Zinsen, z.B. Verzugs- oder Stundungszinsen, die wegen verspäteter Erfüllung der Zahlungsverpflichtung von Dritten festgesetzt wurden, nicht in die Bemessung der gemeindlichen Ertragskraft einfließen. Im Einzelfall kann ggf. hingegenommen werden, dass noch wesentliche Einnahmen aus der Abrechnung von Solidarbeitragsleistungen, die ab dem Jahre 2006 nicht mehr erhoben werden, noch in die Ermittlung der Einnahmen für die Jahre 2006 und 2007 eingezogen werden. Auch ist es vertretbar, weitere allgemeine Ausgleichsleistungen des Landes einzubeziehen.

1.3.6 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

1.3.6.1 Allgemeines

Zielsetzung der Eröffnungsbilanzierung ist es, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Mit der Zielsetzung des NKF, insbesondere mit den Zielen Aktualität und intergenerative Gerechtigkeit, legt das NKF bei der Vermögensbewertung zur Eröffnungsbilanzierung Zeitwerte zu Grunde. Vielfach sind die für dieses Vermögen erhaltenen Zuwendungen oder Beiträge nur sehr aufwändig bzw. gar nicht mehr ermittelbar. Das NKF sieht aus Gründen der Vereinfachung sowie zur Wahrung einer einheitlichen Eröffnungsbilanzierung vor, die Höhe der Sonderposten im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls auf Zeitwertbasis zu ermitteln. Eine Ermittlung der Sonderposten basierend auf Restkapitalien, d.h. der Restbetrag des Sonderpostens als Anteil des Nominalwerts vermindert im Verhältnis Restnutzungsdauer zu Gesamtnutzungsdauer, der tatsächlich erhaltenen investiven Zuwendungen scheidet daher aus. Vor diesem Hintergrund sind Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen, für Beiträge und für den Gebührenaussgleich sowie sonstige Sonderposten zu bilden. Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen Dritter sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Abs. 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt. Die Sonderposten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 23 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.6.2 Sonderposten für Zuwendungen

1.3.6.2.1 Allgemeines

Es sind erhaltene investive Zuwendungen und Beiträge von der Gemeinde als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen der Gemeinde gewährt wurden von ihr nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Es muss sich dabei um nicht rückzahlbare Leistungen von Dritten handeln. Dagegen sind rückzahlbare Zuwendungen, die als Darlehen gewährt werden, für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten und daher als Verbindlichkeiten zu erfassen und in der Bilanz anzusetzen sind.

Analog zur Zeitwertermittlung bei den Vermögensgegenständen ist bei der Festlegung der Auflösung der Sonderposten das Verhältnis Restnutzungsdauer zur Gesamtnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes zu berücksichtigen, um damit die zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung der Sonderposten erfolgt daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des einzelnen Vermögensgegenstandes.

Wenn die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten hat, sie aber noch nicht den damit zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, darf sie diese Zuwendungen im Jahresabschluss nicht bereits unter den Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz passivieren. In einem solchen Fall sind die erhaltenen Zuwendungsmittel noch nicht zweckentsprechend verwandt worden. Es ist bei diesem Zwischenstand nur zulässig, die erhaltenen Zuwendungsmittel, soweit sie noch nicht zweckentsprechend verwandt wurden, als „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen. Grundsätzlich besteht in diesen Fällen der noch fehlenden zweckentsprechenden Verwendung der Mittel noch eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber, die als Verbindlichkeit zu bewerten und entsprechend in der Bilanz anzusetzen ist.

1.3.6.2.2 Sonderpostenspiegel

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Sonderpostenspiegel einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Sonderposten zum Abschlussstichtag verschaffen. Dadurch wird eine bessere Nachvollziehbarkeit der Planung der Veranschlagung der Abschreibungen und der Auflösung von Sonderposten sowie der Zusammenhänge zwischen diesen Haushaltspositionen erreicht. Ein solcher Sonderpostenspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Sonderposten bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Sonderposten transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. Erläuterungen im Abschnitt 5.9 zu § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Gemeinde kann zu ihren Sonderposten auch weitere Zusatzinformationen geben.

1.3.6.2.3 Ermittlung des Zuwendungsanteils als Vom-Hundert-Anteil

1.3.6.2.3.1 Allgemeines

Für die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen ist es erforderlich, neben dem vorsichtig geschätzten Zeitwert des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes einen dessen Förderung entsprechenden Vom-Hundert-Anteil als Zuwendungsanteil festzustellen. Der Anteil der erhaltenen investiven Zuwendung an der Finanzierung des beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes der Gemeinde im Einzelfall muss anhand der tatsächlichen (historischen) Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden. Wenn der Zuwendungsanteil als Fördersatz aus einem vorhandenen Zuwendungsbescheid entnommen wird, muss eine Überprüfung erfolgen, ob der Vom-Hundert-Anteil, gemessen an den tatsächlichen geleisteten Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die tatsächlichen damaligen Finanzierungsverhältnisses wieder gibt. In vielen Fällen der Förderung von Investitionsmaßnahmen der Gemeinden dürften die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben z.T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der erhaltenen Vermögensgegenstände abweichen.

1.3.6.2.3.2 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes als Gesamtheit

Die Sonderposten sind im Rahmen der Eröffnungsbilanzierung gleichfalls wie die Vermögensgegenstände auf Zeitwertbasis anzusetzen. Daher kann die Höhe der in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Sonderposten auch mit Hilfe der Ermittlung des zutreffenden Zuwendungsanteils an der Finanzierung der anzusetzenden Vermögensgegenstände berechnet werden. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert des betreffenden Vermögensgegenstandes wird mit dem ermittelten Zuwendungsanteil (Vom-Hundert-Satz) multipliziert und ergibt die Höhe des Wertansatzes des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz. Dabei ist u.a. zu berücksichtigen, ob der Vermögens-

gegenstand insgesamt oder nur Teile davon gefördert worden sind. Der jeweils benötigte Zuwendungsanteil für den Ansatz von Sonderposten kann durch unterschiedliche Verfahren ermittelt werden, z.B.

- aus eigenen örtlichen Unterlagen,
- aus einer Stichprobe der Förderung gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen,
- aus einer Stichprobe der Förderung sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme,
- aus der Durchschnittsberechnung mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen,
- aus Daten der amtlichen Finanzstatistik,
- aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung,
- aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung.

So ergibt sich das im nachfolgenden Schema dargestellte Bild über die Möglichkeiten der Ermittlung der Höhe der notwendigen Sonderposten in der Eröffnungsbilanz, wenn der zu aktivierende Vermögensgegenstand in seiner Gesamtheit investiv gefördert wurde.

1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz					
Vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes (Wertansatz)	X	Zuwendungsanteil aus eigenen örtlichen Unterlagen über die Projektförderung	=	Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)	
		oder			
		Zuwendungsanteil aus Stichprobe der Förderung Gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen			
		oder			
		Zuwendungsanteil aus Stichprobe sachlich verbundener Vermögensgegenstände einer Fördermaßnahme			
		oder			
		Zuwendungsanteil als Durchschnitt mehrerer Förderungen gleichartiger oder einer Gruppe von Vermögensgegenständen			
		oder			
		Zuwendungsanteil aus Daten der amtlichen Finanzstatistik			
		oder			
Zuwendungsanteil aus örtlichen Unterlagen anderer Gemeinden über die Projektförderung					
oder					
Zuwendungsanteil aus Unterlagen des Zuwendungsgebers über die Projektförderung					

Abbildung 110 „1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“

Auch die Vereinfachungen in der Vorschrift des § 56 Abs. 5 GemHVO NRW, nach der für gleichartige Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z.B. aus der Projektförderung „Stadtteilerneuerung“, ein Vom-Hundert-Anteil auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelter Finanzierungsanteil gebildet werden kann, zählen dazu.

1.3.6.1.3.3 Bei Förderung des Vermögensgegenstandes nicht in seiner Gesamtheit

Eine vereinfachte Vorgehensweise zur Ermittlung des Zuwendungsanteils, der in Beziehung zum ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, kann auch dann erfolgen, wenn der betreffende zu aktivierende Vermögensgegenstand nicht in seiner Gesamtheit investiv gefördert wurde. Ist dies der Fall, z.B. bei der Förderung eines Gebäudeanbaues, muss der ursprünglich (historisch) zuwendungsfinanzierte Anteil des aktivierten Vermögensgegenstandes festgestellt werden. Der anzusetzende Sonderposten kann dann mit Hilfe des ermittelten Verhältnisses der Förderung am gesamten Vermögensgegenstand, das in Beziehung zum vorsichtig geschätzten Zeitwert zu setzen ist, berechnet werden. Das nachfolgende Schema soll die einzelnen Verfahrensschritte verdeutlichen.

2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz			
Anteiliger vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögens- gegenstandes	1.	Ermittlung der Kosten der durchgeführten Investitionsmaßnahme	Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz (Wertansatz)
	2.	Ermittlung des V-H-Anteils der gewährten Zuwendung zu dieser Investitionsmaßnahme	
	3.	Ermittlung der historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des nicht betroffenen Teils des Vermögensgegenstandes	
	4.	Ermittlung der gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (aus Zeile 1 und 3)	
	5.	Ermittlung des V.H.-Anteils der Investitionsmaßnahme an den gesamten historischen (fiktiven) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes (aus Zeile 2 und 4)	
	6.	Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes	
	7.	Ermittlung des Anteils der Investitionsmaßnahme am vorsichtig geschätzten Zeitwertes des zu aktivierenden Vermögensgegenstandes als „anteiliger Zeitwert“ (aus Zeile 5 und 6)	
	X	V-H-Anteil der gewährten Zuwendung	

Abbildung 111 „2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“

Mit den aufgezeigten Möglichkeiten wird sichergestellt, dass entsprechend der Förderung der Gemeinden auch die notwendigen Sonderposten in der Eröffnungsbilanz gebildet werden und die zulässigen Vereinfachungen nach dieser Vorschrift durch die einzelnen Verfahrensschritte transparent gemacht werden.

1.3.6.1.4 Rückgriff auf eine Indizierung zur Ermittlung des Wertansatzes eines Sonderpostens

Sofern die Zeitwertermittlung des Vermögensgegenstandes, dem der Sonderposten zugeordnet ist, mittels Indizierung erfolgt, kann grundsätzlich auch die Ermittlung des Wertansatzes der Sonderposten mittels Indizierung erfolgen. In diesem Fall muss der Wert des Sonderpostens auf der Basis des tatsächlichen Zuwendungsbetrages mittels der gleichen Indizierungsreihe ermittelt werden, wie sie bei dem Vermögensgegenstand zur Anwendung kam, der mit der erhaltenen Zuwendung finanziert wurde. Vor einer Indizierung eines historischen Wertes ist zu prüfen, ob in der Vergangenheit Veränderungen bzw. Maßnahmen bei dem betreffenden Vermögensgegenstand durchgeführt wurden, die das Ergebnis mittels Indizierung verfälschen, und auch, ob nach der Indizierung keine wertverändernden Faktoren, z.B. Minderung aufgrund von Instandhaltungsrückstand, mehr eine Anpassung des ermittelten Vermögenszeitwert erforderten.

Ist das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis bekannt, bedarf es keiner Indizierung für die Ermittlung des Wertansatzes eines Sonderpostens. Das damalige Finanzierungsverhältnis kann unmittelbar auf den vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes übertragen werden, um den erforderlichen Wertansatz des Sonderpostens zu ermitteln. Auf eine Indizierung der in der Vergangenheit erhaltenen Zuwendung sollte nur dann zurückgegriffen werden, wenn sich das ursprüngliche Verhältnis der gewährten Zuwendung zum beschafften oder hergestellten Vermögensgegenstand nicht mehr feststellen lässt, gleichwohl aber noch die Höhe und das Jahr der erhaltenen Zuwendung bekannt ist und auch sonstige Kenntnisse über die damalige Zuwendungsgewährung nicht vorliegen. Wird eine Indizierung vorgenommen, bedarf das Ergebnis einer Überprüfung, ob das ursprüngliche Finanzierungsverhältnis auch im Verhältnis zwischen dem ermittelten vorsichtig geschätzten Zeitwert des Vermögensgegenstandes und dem durch Indizierung ermittelten Wertansatz des Sonderpostens besteht.

1.3.6.1.5 Pauschal erhaltene Zuwendungen und Sonderposten

Die bilanzielle Behandlung von erhaltenen Zuwendungen in der Eröffnungsbilanz ist unabhängig davon vorzunehmen, ob sie der Gemeinde im Rahmen der Förderung eines einzelnen Projektes oder einer globalen Förderung gewährt werden. Bei einer globalen Förderung kann einerseits vom Zuwendungsgeber die Höhe der Zuwendung nach allgemeinen (pauschalierten) Kriterien ermittelt werden und/oder der Zuwendungsempfänger kann eigenverantwortlich Projekte für die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendung festlegen. Durch die vom Land eingeführte, pauschalierte Förderung kommunaler Aufgabenbereiche findet diese Vorgehensweise immer mehr Verbreitung. Zu einer solchen Förderungsform sind die im Gemeindefinanzierungsgesetz (GFG) enthaltene allgemeine Investitionspauschale, die Schulpauschale und die Sportpauschale zu zählen. Auch durch die vom Land gewährte Feuerschutzpauschale ist eine allgemeine Förderung des Feuerschutzes vorgesehen. Werden solche investiven Zuwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen durch die Gemeinde verwendet worden, sind entsprechende Sonderposten zu bilden.

Bei allen genannten Investitionspauschalen ist bisher vom Land als Zuwendungsgeber keine ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen worden. Das heißt, für alle diese gewährten Zuwendungen sind in der Eröffnungsbilanz die notwendigen Sonderposten von der Gemeinde zu bilden. Für die Bildung von Sonderposten aus der Investitionspauschale ist folgendes zu beachten:

Die allgemeine Investitionspauschale, die vom Land seit dem Jahre 1979 gewährt wird, und andere pauschale Landeszuweisungen dienen dazu, die Investitionstätigkeit der Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben zu unterstützen und sie dadurch bei der Finanzierung neuer Vermögensgegenstände zu entlasten. Neben dieser allgemein gehaltenen Zielsetzung gibt der Zuwendungsgeber noch vor, dass das gesamte Investitionsvolumen die Höhe der Zuweisung übersteigen muss. Bei der allgemeinen Investitionspauschale führt bereits der Begriff „Investition“ zu haushaltsmäßig abgegrenzten Verwendungsmöglichkeiten. Die Gemeinden durften deshalb die erhaltenen Zuwendungsmittel nur für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen einsetzen. Zudem verpflichtete das Erfordernis einer Vermögenswirksamkeit die Gemeinde im kameralen Rechnungswesen vor der Eröffnungsbilanz, die erhaltenen investiven Zuwendungen im Vermögenshaushalt zu vereinnahmen. Dies brachte es mit sich, dass solche Finanzmittel nicht für Vermögensgegenstände verwendet werden durften, deren Anschaffung oder Herstellung im Einzelfall unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro lag. Der Erwerb von „geringwertigen“ Wirtschaftsgütern war im kameralen Rechnungswesen über den Verwaltungshaushalt abzuwickeln. Auch ist zu beachten, dass die Investitionspauschale in den Jahren 1979 bis 1982 nicht für Maßnahmen verwendet werden durfte, für die eine Landes- oder Bundeszuwendung gewährt wurde.

Die erhaltenen Investitionspauschalen können nur Vermögensgegenständen zugeordnet werden, die noch über den Stichtag der Eröffnungsbilanz hinaus von der Gemeinde genutzt werden. Die Zurechnung ist auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme abzustellen. Sie sollte unter Beachtung der haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen schwerpunktmäßig vorgenommen werden. Sind in einzelnen Jahren Vermögensgegenstände beschafft worden, die zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nicht mehr von der Gemeinde genutzt werden, können die allgemeinen Pauschalen aus diesen Jahren auch nicht mehr zur Bildung von Sonderposten herangezogen werden. Dagegen können bei einem mehrjährigen Vorgang der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögensgegenstandes auch mehrere jahresbezogene Pauschalen summiert und unter Einhaltung der Zuwendungsvorgaben einem Vermögensgegenstand zugerechnet werden. Dabei wird davon ausgegangen, dass für diese Zeit die Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Vermögensgegenstandes als noch nicht abgeschlossen zu bewerten ist.

1.3.6.1.6 Hingabe von Vermögen an die Gemeinde und Sonderposten

Die Vielfalt der Zuwendungen an die Gemeinde in Form von Geldleistungen und Sachleistungen bringt es mit sich, dass für derartige Leistungen Dritter, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend die notwendigen Sonderposten zu passivieren sind. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Abs. 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

Ebenfalls sind bei Schenkungen in Form von Sachleistungen an die Gemeinde Sonderposten zu bilden. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen. Dies gilt auch bei Straßen, die im

Rahmen einer Umwidmung (Vermögensübertragung ohne Gegenleistungsverpflichtung) in das Eigentum einer Gemeinde übergehen, z.B. eine Kreisstraße wird Gemeindestraße, auch wenn dieser Vorgang vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz vollzogen wurde. Dabei ist eine getrennte Betrachtung von Straßengrundstück und Straßenkörper vorzunehmen und entsprechend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Außerdem sind auch für Vermögensgegenstände, die sich im Eigentum der Gemeinde in Form der rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen befinden, weil ein Stifter seine Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen hat, Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden.

1.3.6.2 Schlüsselzuweisungen und Sonderposten

Als laufende jährliche Zuwendungen des Landes sind die Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit vorgesehen. Diese Klassifizierung lässt einen Ansatz von Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz für diese Landesmittel nicht zu. Die zweckfreie konsumtive Hingabe der Schlüsselzuweisungen durch das Land gebietet es, bei investiver Verwendung der Schlüsselzuweisungen diese als Eigenmittel der Gemeinde zu bewerten. In der Eröffnungsbilanz der Gemeinde ist daher eine Passierung der erhaltenen Schlüsselzuweisungen für die laufende Verwaltungstätigkeit nicht zulässig.

Eine Ausnahme gilt nur die erhaltenen investiven Schlüsselzuweisungen im Haushaltsjahr 2003, denn in diesem Jahr war nach der gesetzlichen Regelung ein Teil der Schlüsselzuweisungen für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen (gemeindliche Investitionen) zu verwenden. Durch diese Zweckvorgabe stellen diese Schlüsselzuweisungen eine Förderung investiver Maßnahmen der Gemeinde dar, für die entsprechende Sonderposten zu bilanzieren sind.

1.3.7 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

1.3.7.1 Allgemeines

Mit Rückstellungen werden Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form als Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden sind, eine wirtschaftliche Belastung für die Gemeinde auslösen und in ihrer Höhe quantifizierbar sind. Dies setzt ein „verpflichtendes Ereignis“ gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) oder sich selbst (Innenverpflichtung) voraus, das als Kriterium erfüllt sein muss. Ein solches Ereignis schafft eine rechtliche oder faktische Verpflichtung für die Gemeinde, auf Grund dessen sie keine rechtliche Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat, so dass Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für drohende Verluste oder Aufwandsrückstellungen zu bilden sind. Von der Gemeinde dürfen daher erst Rückstellungen gebildet werden, wenn alle Kriterien dafür erfüllt sind. Die darauf notwendigen Handlungen der Gemeinde erfolgen jedoch erst zukünftig, z.B. in Form von Zahlungen u.a.

Unter diesem Posten dürfen in der Bilanz nur die Rückstellungen in entsprechender Gliederung angesetzt werden, die in § 36 GemHVO NRW näher bestimmt sind. Danach dürfen Rückstellungen nur gebildet werden für

- Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst) aber auch Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes,
- die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sowie für die Sanierung von Altlasten,
- unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen (wenn die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss),
- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind,
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren.

Dazu zählen jedoch keine ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs, aus Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen. Außerdem dürfen sonstige Rückstellungen nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

Um eine Rückstellung bilden zu können, reicht die Einschätzung über eine mögliche Inanspruchnahme oder eines Verlustes nicht aus. Grundsätzlich muss ernsthaft und mit hoher Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme der Gemeinde oder mit einem Verlust gerechnet werden. Liegen die Bedingungen für die Bildung von Rückstellungen vor, so sind diese vorzunehmen. Dazu gilt wie auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist. In einem solchen Bewertungsspielraum beinhaltet die vernünftige Beurteilung die Prüfung von Chancen und Risiken unter Beachtung des Vorsichtsprinzips. Sie muss in sich schlüssig und willkürfrei sein, so dass das Ergebnis aus objektiven Gegebenheiten logisch ableitbar ist. Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 88 GO NRW i.V.m. § 36 GemHVO NRW. Die Rückstellungen sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den Kontengruppen 25 bis 28 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

1.3.7.2 Rückstellungsspiegel

Auf der Basis des NKF-Kontenrahmens und der verbindlichen Bilanzgliederung kann sich die Gemeinde durch einen Rückstellungsspiegels einen detaillierten Überblick über den Stand und die Veränderungen der Rückstellungen zum Abschlussstichtag verschaffen. Durch das Aufzeigen des Gesamtbetrags am Ende des Vorjahres, der Veränderungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr und des Gesamtbetrags am Ende des Haushaltsjahres in Bezug auf die einzelnen Arten von Rückstellungen wird die Entwicklung der Rückstellungen der Gemeinde verdeutlicht. Auch können die einzelnen Arten von Rückstellungen, gegliedert nach Fristigkeiten, aufgezeigt werden. Ein solcher Rückstellungsspiegel trägt erheblich zur Übersichtlichkeit der in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen bei. Er kann aus örtlichen Erwägungen heraus dem Anhang im Jahresabschluss beigefügt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar. Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten (vgl. § 42 GemHVO NRW). Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

1.3.8 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

1.3.8.1 Bilanzausweis

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten für Investitionen und zur Liquiditätssicherung, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. Die Bilanz ist daher wie folgt zu gliedern:

4. Verbindlichkeiten,
 - 4.1 Anleihen,
 - 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen,
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen,
 - 4.2.2 von Beteiligungen,
 - 4.2.3 von Sondervermögen,
 - 4.2.4 vom öffentlichen Bereich,
 - 4.2.5 vom privaten Kreditmarkt,
 - 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,

Die Verbindlichkeiten sind in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen den folgenden Kontengruppen zugeordnet:

- 32 „Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen“,
- 33 „Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung“,
- 34 „Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen“,
- 35 „Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen“,

36 „Verbindlichkeiten aus Transferleistungen“ und

37 „Sonstige Verbindlichkeiten“ zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass im kameralistischen Rechnungswesen die Verbindlichkeiten als nicht für doppelische Zwecke geeignet erfasst sind. Zum Zeitpunkt der kameralen Einbuchung einer Verbindlichkeit entsteht eine Soll-Stellung, und diese Soll-Stellung ist nicht identisch mit der doppelischen Verbindlichkeit. Die Soll-Stellung entspricht eher dem „schwebenden Geschäft“ aus dem Handelsrecht und dieses ist nicht zu bilanzieren. Für die Erstellung der Eröffnungsbilanz ist es erforderlich, vor der Übertragung von Verbindlichkeiten aus dem kameralen Rechnungswesen in das doppelische Rechnungswesen diese zu überprüfen, um sie zutreffend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen (vgl. Nr. 1.4 Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO).

1.3.9 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Auszuweisen sind unter diesem Bilanzposten Einnahmen vor dem Abschlussstichtag, soweit sie Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (vgl. § 42 Abs. 3 GemHVO NRW). Dazu gehören z.B. Einnahmen für die Bereitstellung einer Grabstelle auf einem Friedhof. In solchen Fällen wird i.d.R. die erforderliche Zahlung für die Inanspruchnahme der Grabstelle über für mehrere Jahre im Voraus geleistet. Die erhaltene Zahlung ist wegen der Nutzung über einen vorher bestimmten Zeitraum von mehreren Jahren periodengerecht abzugrenzen. Nur der auf das aktuelle Haushaltsjahr bezogene Teil der Zahlung darf ergebniswirksam werden. Der übrige Teil ist bezogen auf die Folgeperioden durch die Einstellung in den passiven Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen und im Zeitverlauf anteilmäßig aufzulösen. Die passive Rechnungsabgrenzung ist in dem vom Innenministerium bekannt gegebenen NKF-Kontenrahmen der Kontengruppe 39 zugeordnet (vgl. § 27 Abs. 7 GemHVO NRW i.V.m. Nrn. 1.5.2 und 1.5.3 des Runderlasses des Innenministeriums vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3.10 Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang zur Eröffnungsbilanz die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (vgl. § 44 GemHVO NRW). In den Anhang gehören deshalb insbesondere auch Erläuterungen zu den verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (Absatz 1). Gleichzeitig sind im Anhang die Zusatzinformationen anzugeben, die für die Beurteilung der Eröffnungsbilanz eine besondere Bedeutung haben und zu einem besseren Verständnis einzelner Sachverhalte führen.

Für die äußere Gestaltung des Anhangs, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgesehen. Die erforderlichen Informationen sollen im sachlichen Zusammenhang mit den Teilen der Eröffnungsbilanz und ihrer Gliederung stehen. Bei der Erarbeitung ist der spätere Adressatenkreis (Rat, Bürgerinnen und Bürger) zu berücksichtigen. Um das zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen, sollen dem Anhang ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel, der z.B. auch die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse enthält, beigefügt werden.

1.3.11 Forderungsspiegel

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen (vgl. § 46 GemHVO NRW). Er ist daher entsprechend § 41 Abs. 3 Nrn. 2.2.1 und 2.2.2 GemHVO NRW zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des

vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Die Gemeinde kann dazu Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

1.3.12 Verbindlichkeitspiegel

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab (vgl. § 47 Abs. 1 GemHVO NRW). Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten detailliert nach. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Bilanzstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am Ende des vorherigen Haushaltsjahres anzugeben. Der Verbindlichkeitspiegel ist nach Gläubigern gegliedert, um die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen. Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen. Zum Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

1.4 Zu Satz 3 (Beifügung des Lageberichts):

1.4.1 Allgemeines

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse aus der Aufstellung der Eröffnungsbilanz geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird (vgl. § 48 GemHVO NRW). Über Vorgänge von besonderer Bedeutung, auch solcher, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, ist zu berichten. Außerdem hat der Lagebericht eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde und den zu Grunde liegende Annahmen einzugehen.

1.4.2 Funktionen des Lageberichts

Der Lagebericht hat umfassende und vielfältige Funktionen. Er kann als ein strategisches Instrument der Steuerung der Gemeinde angesehen werden. Dabei gibt's es für die äußere Gestaltung des Lageberichts, seinen Aufbau und Umfang keine besonderen Formvorgaben. Die Fülle der Informationen verlangt aber eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Lageberichts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Weil die Anforderungen an den Lagebericht in Einklang mit dem Handelsrecht stehen, können zur Konkretisierung und Ausgestaltung des Lageberichtes Erfahrungen und Erkenntnisse aus der Berichterstattung der gemeindlichen Unternehmen und Einrichtungen genutzt werden. Diese sind jedoch auf die Bedürfnisse einer Berichterstattung über das vergangene und zukünftige Handeln der Kernverwaltung der Gemeinde sachgerecht weiter zu entwickeln. Die Analyse der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde kann mit Hilfe betriebswirtschaftlicher Kennzahlen erfolgen. Es bleibt der Gemeinde aber überlassen, mit welchen Kennzahlen sie arbeiten will, um ihre wirtschaftliche Lage zu beurteilen. Den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

1.4.3 Angabe der Verantwortlichkeiten

1.4.3.1 Allgemeines

Die Vorschrift ist dem § 285 (Nummer 10) HGB nachgebildet. Sie dient dazu, Dritten gegenüber, insbesondere gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern der Gemeinde, die Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss hervor-

zuheben. Zu jedem Jahresabschluss sind am Schluss des Lageberichtes für die Mitglieder des Verwaltungsvorstands bzw. für den Bürgermeister und den Kämmerer, sowie für die Ratsmitglieder, auch wenn die Personen im Haushaltsjahr ausgeschieden sind, die folgenden Angaben zu machen,

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

Damit werden unter Namensnennung individualisierte Angaben von jedem Einzelnen des benannten Personenkreis gefordert, um Auskunft über seine persönlichen Verhältnisse zu erlangen.

Unter die Angabepflicht fallen daher auch nur personenbezogene Mandate, die in vielfältiger Form ausgeübt werden. Daher können hier nur Beispiele aufgezählt werden, z.B. Aufsichtsratsmandate, Beiratsmandate, Geschäftsführer- oder Vorstandstätigkeiten, Mitgliedschaften in einer Gesellschafterversammlung oder einer Verbandsversammlung, Mitgliedschaften im Verwaltungsräten, Mitgliedschaften im Kreditausschuss von Sparkassen, Mitgliedschaften im Kuratorium von Stiftungen. Dazu ist ggf. auch die ausgeübte Funktion anzugeben, z.B. Mitglied oder Vorsitz im Aufsichtsrat. Angabepflichtig ist dagegen nicht das Innehaben von Aktien und damit die grundsätzliche Zugehörigkeit zur Hauptversammlung einer Aktiengesellschaft. Auch wenn die versammelten Aktionäre als Verbund dieses Organ bilden, ist dieses Gremium nicht personenbezogen wie die anderen Organe der Aktiengesellschaft, die allesamt nach Namen gebildet werden. Die Verbindung der einzelnen Personen (Aktionäre) zur Hauptversammlung wird nur durch das Innehaben von Aktien und nicht durch Namen, Ämter oder Funktionen bestimmt.

Über die in der Vorschrift bestimmten Pflichtangaben wird auf mögliche typische Interessenkonflikte der Verantwortlichen hingewiesen, die im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehen und dafür von Bedeutung sind. Mit den Angaben soll die berufliche Belastung der verantwortlichen Personen aufgezeigt und deren Kompetenz erkennbar gemacht werden. Ein Verzicht auf diese Angaben ist nicht zulässig. Auch besteht keine Schutzklausel, nach der in besonderen Fällen lediglich nur eingeschränkte Angaben gemacht werden dürfen, außer das Wohl der Bundesrepublik Deutschland oder eines ihrer Länder würde gefährdet.

Weitere über die Pflichtangaben hinausgehende Angaben, z.B. Angaben über die Höhe der Entgelte für die Tätigkeit in Organen, werden im Zusammenhang mit dem im Lagebericht zu machenden Angaben nicht gefordert. Die Angaben hängen nicht vom pflichtgemäßen Ermessen der betreffenden Personen ab, denn es kommt nicht darauf an, ob dieser Teil der gemeindlichen Berichterstattung zum Verständnis des Jahresabschlusses notwendig ist. Die zu machenden Angaben sind daher aus dem Blickwinkel der Adressaten des Jahresabschlusses und nicht aus dem Blickwinkel der Organmitglieder zu betrachten und zu prüfen.

1.4.3.2 Auskünfte der Ratsmitglieder nach § 43 GO NRW

Nach der derzeitigen Rechtslage sind die Mitglieder des Rates und der Ausschüsse verpflichtet, Auskünfte über ihre wirtschaftlichen und persönlichen Verhältnisse zu geben, soweit das für die Ausübung ihres Mandats von Bedeutung sein kann. Dabei können Name, Anschrift, der ausgeübte Beruf sowie andere vergütete und ehrenamtliche Tätigkeiten veröffentlicht werden (vgl. § 43 Abs. 3 GO NRW). Die Pflicht zu persönlichen Angaben, öffentlich gemacht werden dürfen, wird durch die o.a. Vorschriften für den Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft näher bestimmt. Damit wird die notwendige Transparenz über mögliche Verflechtungen der Verantwortlichen in der Gemeinde gewährleistet, die Auswirkungen auf das haushaltswirtschaftliche Handeln der Gemeinde haben können.

1.4.4 Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL)

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die - aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen - spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen. Sie werden als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet.

- Der Grundsatz der Richtigkeit verlangt eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht.
- Der Grundsatz der Vollständigkeit bedeutet, dass für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden müssen.
- Dem Grundsatz der Klarheit wird durch prägnante verständliche und übersichtliche Informationen Rechnung getragen. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, aber auch darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde stützen
- Dabei muss auch die Flut der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden (Grundsatz der Informationsabstufung).
- Dem Grundsatz der Vergleichbarkeit wird nachgekommen, wenn die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beibehalten wurden sind.
- Nach dem Grundsatz der Ausgewogenheit ist über die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde gleichermaßen und ausgewogen zu berichten. Im Zusammenhang mit den Grundsatz der Vorsicht soll die wirtschaftliche Lage der Gemeinde nicht zu pessimistisch dargestellt werden. Auch gebietet dieser Grundsatz, die gemeindliche Situation nicht zu optimistisch darzustellen.

Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit bei der Erstellung des Lageberichtes Anwendung.

1.4.5 Risikofrüherkennungssystem

1.4.5.1 Allgemeines

Jede Gemeinde muss prüfen, ob sie ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW), denn im Lagebericht soll auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Lage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. Zur Risikofrüherkennung gehören insbesondere die Risikoidentifikation und d

die Risikobewertung, die M

Maßnahmen der Risikobewältigung einschließlich der Risikokommunikation, d

die Risikoüberwachung bzw. die Risikofortschreibung und d

die Dokumentation. Da auch die Gemeinde verpflichtet ist, ihre Leistungsfähigkeit zu erhalten und ihre stetige Aufgabenerfüllung zu sichern, ist (1)ein Überwachungssystem, das es ermöglicht, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

1.4.5.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR)

Die Ziele und Zwecke sowie die Fragen der Einrichtung und Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems in Abhängigkeit von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde machen es sachlich erforderlich, die Grundsätze, die sich für die Risikoüberwachung in der Betriebswirtschaftslehre und bei der Anwendung im kaufmännischen Bereich entwickeln, von Anfang an auch im gemeindlichen Bereich in der Anwendung zu erproben. Solche allgemeinen Grundsätze verhindern nicht, dass sich aus den örtlichen Besonderheiten der Gemeinden heraus noch zusätzliche, aber durchaus auch unterschiedliche Anforderungen an ein Risikofrüherkennungssystem ergeben können.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung (GoR) werden in allgemeine und besondere Grundsätze untergliedert. Die allgemeinen Grundsätze beinhalten allgemeine Handlungsvorgaben, die im Zusammenhang mit einer pflichtgemäßen Risikoüberwachung stehen. Die besonderen Grundsätze füllen die Handlungsempfehlungen zur Ausgestaltung eines Risikoüberwachungssystems weiter aus. Zu den allgemeinen Grundsätzen gehören

- der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit,
- der Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit und Systematik sowie

- der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.
- Zu den besonderen Grundsätzen gehören
- der Grundsatz der Risikostrategiebestimmung,
 - der Grundsatz der Einrichtung einer Organisationsstruktur,
 - der Grundsatz der vorsichtigen Risikobewertung,
 - der Grundsatz der Wesentlichkeit,
 - der Grundsatz der Kommunikation,
 - der Grundsatz der Dokumentation sowie
 - der Grundsatz der Stetigkeit.

1.4.5.3 Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems

Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ist abhängig von den örtlichen Gegebenheiten der Gemeinde, z.B. von der Gemeindegröße, der Organisation der Verwaltung, der haushaltswirtschaftlichen Lage. Daraus können sich unterschiedliche Anforderungen an ein solches System ergeben, in dem alle Aufgabenbereiche zu berücksichtigen sind. Es sind keine konkreten landesweiten Systemvorgaben sachgerecht, denn die Beantwortung der Frage nach dem Vorliegen oder Nichtvorliegen eines Risikos hängt von der Risikoakzeptanz in der einzelnen Gemeinde ab. Für die Wirksamkeit und den Erfolg eines Risikofrüherkennungssystems ist daher die in der Gemeinde vorhandene Risikokultur und Risikopolitik sowie das vorhandene Risikobewusstsein von wesentlicher Bedeutung. Die Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems muss unter der Abwägung von Vor- und Nachteilen sowie den Besonderheiten der Gemeinde nachvollziehbar gemacht werden.

Wird ein Risikofrüherkennungssystem eingerichtet, kann dieses von der Gemeinde in weiteren Entwicklungsschritten in ein „konzernweites“ Risikofrüherkennungssystem überführt werden. Da daneben ggf. bestehenden Verpflichtungen der Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde, jeweils auch ein eigenes Risikofrüherkennungssystem einzurichten, bleibt unberührt (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Das Risikofrüherkennungssystem muss auch ausreichend dokumentiert werden, denn es ist bei den Unternehmen und Einrichtungen auch ein Gegenstand der Abschlussprüfung.

2. Zu Absatz 2 (Inventur vor Aufstellung der Eröffnungsbilanz):

2.1 Allgemeines

Die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik zur Doppik wird wie der Beginn der Geschäftstätigkeit der Gemeinde bewertet. Daher muss – wie auch im Handelsrecht für den Kaufmann vorgesehen – der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Aufzeichnung der Vermögensgegenstände und Schulden durch eine Inventur durch die Gemeinde vorausgehen. Das Ergebnis daraus ist das Inventar als Darstellung aller durch die Inventur aufgenommenen Vermögensgegenstände und Schulden nach Menge, Art und Wert, soweit diese nach den Vorschriften zu erfassen sind. Da eine solche Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres durchzuführen ist, reicht in den Vorschriften zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz die Verweisung auf die Vorschriften über die Inventur und das Inventar in § 28 und 29 GemHVO NRW aus.

2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI)

2.2.1 Allgemeines

Auch bei der Inventur für die Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen finden. Für die Planung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sind daher die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme,
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme,

- Einzelerfassung der Bestände,
- Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme,
- Grundsatz der Klarheit,
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit.

Diese Grundsätze werden nachfolgend erläutert.

2.2.2 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden sind insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen sowie ein Überblick über die wesentlichen Risiken sicherzustellen. Dies führt dazu, dass neben den Vermögensgegenständen und Schulden auch alle sonstigen wichtigen Verträge bekannt und erfasst sind. Vollständig abgeschriebene, aber noch genutzte Vermögensgegenstände sind mit einem Erinnerungswert nachzuweisen..

2.2.3 Richtigkeit der Bestandsaufnahme

Bei allen Inventurverfahren sind Art, Menge und Wert der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zweifelsfrei festzustellen. Welches Inventurverfahren Anwendung findet, hängt im wesentlichen davon ab, ob es sich um physisch erfassbare Vermögensgegenstände (körperliche Inventur) oder um nicht physisch erfassbare Vermögensgegenstände (Buch- oder Beleginventur) handelt. Zulässige Inventurvereinfachungsverfahren sind in Einzelfällen anwendbar. Bei der Inventur findet daher auch das Vier-Augen-Prinzip Anwendung. Auch muss eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden sichergestellt werden.

2.2.4 Einzelerfassung der Bestände

2.2.4.1 Allgemeines

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert durch eine Inaugenscheinnahme, d.h. i.d.R. durch eine körperliche Inventur, zu erfassen, soweit nicht andere Inventurformen zulässig sind. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Andererseits sind bei der Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden die dafür vorgesehenen Bewertungsvereinfachungsverfahren, z.B. Festbewertung oder Gruppenbewertung, zu berücksichtigen.

2.2.4.2 Stichprobeninventur

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

2.2.4.3 Festbewertung

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (vgl. § 34 Abs. 2 GemHVO NRW). Bei der Festbewertung handelt es sich um eine Erleichterung, da eine Ausnahme von der Pflicht zur jährlichen Bestandsaufnahme eingeräumt wird. Vor der erstmaligen Bildung eines Festwertes im Bereich des Sachanlagevermögens sowie der

Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und der Waren ist eine Inventur (ggf. auf der Basis von Schlüsselgrößen) durchzuführen.

2.2.4.4 Gruppenbewertung

Die Gruppenbewertung kann auf gleichartige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens (Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren) angewandt werden (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW). Darüber hinaus ist eine Gruppenbewertung für den Bereich des beweglichen Anlagevermögens, Umlaufvermögens sowie der Schulden möglich, wenn eine Gleichartigkeit oder eine annähernde Gleichwertigkeit vorliegt. Die Gruppenbewertung stellt eine Vereinfachung bei der Bewertung dar. Die zusammengefassten Gruppen dürfen mit dem gewogenen Durchschnittswert angesetzt werden. Die gruppenweise Zusammenfassung ist auch im Inventar und bereits bei der Inventur möglich.

2.2.5 Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme

Die Vorgehensweise der Inventur ist im Inventurrahmenplan und die Ergebnisse der Inventur in Zähllisten und Inventarlisten zu dokumentieren. Ein sachverständiger Dritter muss sich innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Vorgehensweise und die Ergebnisse der Inventur verschaffen können. Hieraus ergibt sich, dass die Unterlagen über die Inventur und die hierzu ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen sicher und geordnet aufzubewahren sind. Die Aufbewahrungsfrist für Belege zur Inventur ist auf mindestens 6 Jahre festgesetzt. Die Frist für das Inventar beträgt 10 Jahre.

2.2.6 Grundsatz der Klarheit

Bei der Inventur muss die Gemeinde durch die Gestaltung der Unterlagen in Form von klaren Bezeichnungen und Abgrenzungen der einzelnen Vermögensgegenstände der Gemeinde gewährleistet werden, dass die einzelnen erfassten Positionen und Posten eindeutig voneinander zu trennen sind. Die erfassten Sachverhalte müssen in den Inventurunterlagen so dargestellt sein, dass sachverständige Dritte die Erfassung in angemessener Zeit nachvollziehen können.

2.2.7 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z.B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z.B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z.B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiko.

2.3 Durchführung der Inventur

2.3.1 Inhalt der Inventur

Das Inventurverfahren für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d.h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen. Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die

tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist dies nur bei materiellen Vermögensgegenständen möglich (vgl. Erläuterungen zu § 28 GemHVO NRW), denn immaterielle Vermögensgegenstände, Forderungen, Bankguthaben und Verbindlichkeiten lassen sich nicht durch eine körperliche Inventur erfassen.

Vor diesem Hintergrund ist für die Inventur für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz bestimmt worden, dass die Vorschrift des § 29 Abs. 1 GemHVO NRW, die eine alleinige Buch- oder Beleginventur auch für physisch erfassbare Vermögensgegenstände zulässt, keine Anwendung findet. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass das Inventar für die Eröffnungsbilanz nicht allein auf der Grundlage vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen oder anhand von Bestandskonten (kamerale Anlagenachweise) aufgestellt werden darf. Auch wenn über die bei der Gemeinde vorhandenen Vermögensgegenstände ein Nachweis geführt wurde, in dem der Bestand sowie die Zu- und Abgänge ordnungsgemäß und zeitnah erfasst worden sind, bedarf es wegen der Gewichtung der Einführung des NKF als Neubeginn der Vermögenswirtschaft der Gemeinde auch einer Inaugenscheinnahme zur Feststellung des Vorhandenseins der gemeindlichen Vermögensgegenstände zum Stichtag der Eröffnungsbilanz. Damit wird ausgeschlossen, dass die erste Inventur der Gemeinde als ausschließliche Beleginventur oder Buchinventur durchgeführt wird.

Die Gemeinden haben jedoch bisher lediglich Bestandsverzeichnisse über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen (§ 37 GemHVO -a.F.-) und Nachweise über Forderungen aus Geldanlagen und Darlehen sowie über Beteiligungen und Wertpapiere (§ 38 GemHVO -a.F.-) führen müssen. Daher wird davon ausgegangen, dass sie über keine aktuellen Unterlagen über ihre Vermögensgegenstände verfügen, aus denen für jeden Vermögensgegenstand die Bezeichnung, der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Abschreibungen, der jeweilige Stichtagswert und ein eventueller Abgang ersichtlich sind. Selbst wenn derartige Unterlagen bei einzelnen Gemeinden vorhanden wären, könnte wegen der besonderen Bedeutung dieser ersten Inventur für die Gemeinden nicht auf eine Überprüfung des Vorhandenseins der Vermögensgegenstände und eine Feststellung von vorgenommenen Veränderungen, von vorhandenen Beschädigungen oder Mängeln an diesen Gegenständen (Inaugenscheinnahme) verzichtet werden. Dies hat sich auch bei den Inventurarbeiten der Modellkommunen bestätigt.

2.3.2 Inventurverfahren

Bei der Inventur der Gemeinde für die Eröffnungsbilanz soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Eine solche Inventur ist wegen der Wirkungen der Eröffnungsbilanz auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch geboten. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlich Grundlagen, z.B. von den vorhandenen Bestandsverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die erste Inventur der Gemeinde darf jedoch auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine ausschließliche Beleg- oder Buchinventur „vereinfacht“ bzw. reduziert werden. Die der Gemeinde vorliegenden Belege bzw. Bestandsverzeichnisse und Nachweise sollen möglichst die Ausgangsgrundlage und die Basis für die erste Inventur bilden. Dafür muss die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorhandenen Daten im Rahmen dieser Inventur überprüft werden. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z.B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann vielfach auf das übliche Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden.

Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur für die Eröffnungsbilanz steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt. Zu jeder Zeit muss es aber einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden kann. Auf

die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z.B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden..

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der §§ 29 und 56 GemHVO NRW bereits eine Vielzahl von Verfahrensvereinfachungen angewandt werden. Insofern wird auf die dortigen Erläuterungen zur Inventur verwiesen. Es ist aber vor jeder Vereinfachung eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen.

Insbesondere bei der Inventur vor der Eröffnungsbilanz ist auf die Festlegung der zeitlichen Ausgestaltung der Inventur verzichtet worden. Schon allein die Übergangsfrist, in der eine schrittweise Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens möglich ist, erfordert, dass die Inventur für die Eröffnungsbilanz auch stückweise erstellt werden kann, bedingt aber auch, dass stichtagsbezogenen eine vorherige Überprüfung stattfinden muss. Die Inventur kann also laufend aufgebaut werden. Nur so wird es überhaupt vielen Gemeinden möglich sein, alle Vermögensgegenstände sachgerecht zu erfassen und zu bewerten. Es ist vor Ort jedoch sicherzustellen, dass zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur Vermögensgegenstände bewertet werden, die zu diesem Zeitpunkt auch noch vorhanden sind. Es dürfen also auch durch eine „laufende“ Inventur keine Abweichungen zwischen der tatsächlichen Bestandsaufnahme und dem zum Bilanzstichtag vorliegenden Buchbestand entstehen.

2.4 Aufstellung des Inventars

Der Wert der einzelnen in der Inventur zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres erfassten Vermögensgegenstände und Schulden ist anzugeben (Inventar) und dient der zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde in der Eröffnungsbilanz. Das Inventar ist daher zeitnah zum Stichtag 1. Januar (Eröffnungsbilanzstichtag) aufzustellen und bildet die Grundlage für die aufzustellende Bilanz und den Anhang. Die Vorschrift enthält aber keine Formvorschriften über das Inventar. Die Beachtung der GoB bei der Aufstellung verlangen aber eine Klarheit, Übersichtlichkeit und Nachvollziehbarkeit in der Darstellung, so dass die Gliederung des Inventars diesen Anforderungen entsprechen muss. Wegen der aus dem Inventar vorzunehmenden Überleitung in die Bilanz bietet sich für das Inventar eine Gliederung entsprechend der gemeindlichen Eröffnungsbilanz an.

Nach Prüfung und Kontrolle der Zähllisten und der Übertragung in die Inventarliste sind durch die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden die vorläufigen Bilanzwerte unter Beachtung der Bilanzierungsgrundsätze zu ermitteln. Dabei müssen bis zur endgültigen Aufstellung der Eröffnungsbilanz alle bewertungsrelevanten Informationen Berücksichtigung finden. Es besteht deshalb auch eine grundsätzliche Verpflichtung im Rahmen der örtlich bestimmten Verantwortlichkeiten, dass in den Inventarlisten dargestellte Ergebnis zu unterzeichnen bzw. der jeweiligen Verantwortlichen die einzelnen Teile des Inventars zu unterzeichnen.

Hinweis: Zu weiteren Erläuterungen zur Inventur und den Vereinfachungsverfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 54 Ermittlung der Wertansätze

(1) ¹Die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz ist auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten durch geeignete Verfahren vorzunehmen. ²Bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden finden die §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 entsprechende Anwendung, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 zu verfahren ist. ³Dabei ist bei den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, die Restnutzungsdauer festzulegen.

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

Erläuterungen zu § 54:

I. Allgemeines

Zu Beginn des NKF als neuem Rechnungswesen ist ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen. Daraus ergibt sich, die Anforderung, für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte zu ermitteln (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). Die Ermittlung der Wertansätze für die Vermögensgegenstände und Schulden muss zudem durch geeignete Verfahren sowie unter Beachtung bestimmter Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung, die auch für den Dauerbetrieb gelten, vorgenommen werden. Damit wird von vornherein die Stetigkeit in der Bewertung gewährleistet. Auch die Restnutzungsdauer der abnutzbaren Vermögensgegenstände des Anlagevermögens wird dadurch an den Regelungen für den Dauerbetrieb orientiert. Außerdem wird sichergestellt, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände eine mögliche Rückstellungsbildung Beachtung findet.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Ermittlung von Wertansätzen für die Eröffnungsbilanz):

1. 1 Zu Absatz 1 Satz 1 (Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes):

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Mark-Bilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Der vorsichtig geschätzte Zeitwert ist als Oberbegriff und Zielbestimmung einzuordnen. Er kann auf verschiedene Weise, d.h. anhand unterschiedlicher Bewertungsverfahren ermittelt werden. So ist die Ermittlung auf der Basis des Verkehrswertes, des Wiederbeschaffungswertes, des Wiederbeschaffungszeitwertes wie auch der Anschaffungs- oder Herstellungskosten denkbar.

Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung geht davon aus, dass die Eröffnungsbilanz am Beginn der doppischen Rechnungslegung der Gemeinde, ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss, das dazu beiträgt, die haushaltswirtschaftlichen Entscheidungsgrundlagen zu verbessern. Auch gibt es keinen systematischen Bruch zur Bewertung von Vermögensgegenständen nach Anschaffungs- und Herstellungskosten aus dem kaufmännischen Rechnungswesen. Auch bei einer Bewertung nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert bleibt die Beziehung dazu erhalten, denn die ermittelten Zeitwerte stellen am Stichtag der Eröffnungsbilanz „fiktive“ Anschaffungs- und Herstellungskosten dar. Diese sind die besser geeignete Grundlage für die zukünftigen Abschreibungen. Außerdem erfüllt die Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten die Anforderungen, wie es die Zielsetzung nach intergenerativer Gerechtigkeit und Aktualität verlangt.

Die an das kaufmännische Recht angelehnten allgemeinen Bewertungsanforderungen, die auch im Dauerbetrieb in Form von Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip u.a. Anwendung finden, bedürfen für die Eröffnungsbilanz kei-

ner nochmaligen eingehenden Darstellung. Es reicht dafür die Festlegung aus, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die §§ 32 bis 36 und §§ 41 bis 43 GemHVO NRW eine entsprechende Anwendung finden, soweit nicht nach den §§ 55 und 56 GemHVO NRW zu verfahren ist. Das Gleiche gilt für die Regelung in Absatz 1 Satz 3 dieser Vorschrift. Durch Absatz 2 wird ergänzend klargestellt, dass Rückstellungen nicht zu einer Verringerung des Wertansatzes bei Vermögensgegenständen führen dürfen. Diese Regelungen erhalten den Gemeinden trotz ihres Umfangs und der notwendigen Beachtung der GoB sowie der Bewertungsvereinfachungen nach § 56 GemHVO NRW einen ausreichenden Spielraum für die Einbeziehung und Berücksichtigung örtlicher Gegebenheiten in die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz.

Für die Ermittlung des vorsichtig geschätzten Zeitwertes ist zu beachten, dass vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz die Abnutzung von Vermögensgegenständen haushaltswirtschaftlich nicht in einer Vermögensrechnung erfasst wurde. Daher kann bei der Ermittlung der Werte der Vermögensgegenstände die bisherige Nutzung nicht als Abschreibungen erfasst und von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem Neuwert in Abzug gebracht werden. Entspricht der in der Eröffnungsbilanz anzusetzende Vermögensgegenstand nicht mehr dem Neuwert, kann diese Abweichung nur als Alterswertminderung oder in Form von Abschlägen für Mängel oder Schäden in die Wertermittlung einbezogen werden. Auch wenn zur Bestimmung des Umfangs solcher Wertminderungen vielfach die gleichen Methoden zur Anwendung kommen wie nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz zur Ermittlung des Ressourcenverbrauchs im NKF durch Abschreibungen, besteht gleichwohl keine Identität der Sachverhalte. Daher ist es sachlich nicht zutreffend, wenn im Rahmen der Ermittlung der Wertansätze der Vermögensgegenstände für die bisherige Nutzungszeit Abschreibungen oder für Wertminderungen dann „außergewöhnliche Abschreibungen“ in die Berechnung einbezogen werden. Es ist zum Verständnis der Sachverhalte, aber zur Vermeidung von Unklarheiten und Unsicherheiten notwendig, auch durch Begrifflichkeiten eine klare Trennung zwischen der Zeit vor der Eröffnungsbilanz und der Zeit nach der Eröffnungsbilanz zu ziehen.

1.2 Zu Absatz 1 Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)

1.2.1 Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen):

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Absatz 1 Nummer 1), die Einzelbewertung (Absatz 1 Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Absatz 1 Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren – erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Absatz 1 Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Absatz 1 Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf die vorhandene Literatur verwiesen.

1.2.2 Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände):

Die Vorschrift bestimmt in Absatz 1, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist. Die GoB gehen von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum übereinstimmt (vgl. § 39 Abs. 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (§ 91 Abs. 2 GO NRW). Bei der Frage der Bewertung geht es darum, mit welchen Werten in Geldeinheiten die Bilanzposten anzusetzen sind.

1.2.3 Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren):

Ergänzend zu den §§ 32 und 33 GemHVO NRW werden durch § 34 GemHVO NRW sachgerechte Bewertungsvereinfachungsverfahren entsprechend den Regelungen des Handelsgesetzbuches zugelassen. Insbesondere wird

die Bildung von Festwerten auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens sowie Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe beschränkt, die geringen Veränderungen unterliegen und wertmäßig nachrangig für die Gemeinde sind (Absatz 1). Außerdem soll den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden, so dass für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden kann (Absatz 2). Als weitere Vereinfachung wird die Gruppenbewertung zugelassen, die für gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens in Betracht kommt, sowie für andere Vermögensgegenstände, wenn sie annähernd gleichwertig sind (Absatz 3). Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen.

1.2.4 Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen):

1.2.4.1 Allgemeines

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht widerspiegelt werden. Die Einbeziehung der Wertminderung des Sachanlagevermögens bei der Ermittlung des Wertansatzes erhält die Aussagekraft der Eröffnungsbilanz. Die Berechnung der bisherigen Wertminderungen durch die Nutzung eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes muss den GoB entsprechen.

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz bildet als Anschaffungs- oder Herstellungskosten der einzelnen abnutzbaren Investitionsgüter die Obergrenze bei den Vermögensgegenständen. Die künftige jährliche Wertminderung eines Vermögensgegenstandes wird durch die zu Grunde gelegte zeitlich begrenzte Nutzungsdauer bestimmt (i.d.R. lineare Abschreibung). Solche planmäßigen Abschreibungen beziehen sich aber nicht auf Grundstücke und Finanzanlagen als nicht abnutzbare Vermögensgegenstände. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

1.2.4.2 Abschreibungsmethoden

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (vgl. § 35 Abs. 1 GemHVO NRW). Die degressive Abschreibung wird als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Dies gilt entsprechend für die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet. Entsprechend dem kaufmännischen Rechnungswesen dienen auch bei den Gemeinden die zulässigen Abschreibungsmethoden dazu, den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Zusätzlich soll die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden.

Der Landesgesetzgeber hat aber durch die Regelung des § 54 Abs. 1 GemHVO NRW die Ermittlung der Wertminderung wegen Alters die beim Sachwertverfahren üblichen Berechnungsmethoden nicht eingeschränkt, denn durch den in § 54 Abs. 1 GemHVO NRW enthaltenen Zusatz „soweit nicht nach den §§ 55 und 56 (GemHVO NRW) zu verfahren ist“ stellt der § 54 Abs. 1 GemHVO NRW eine Spezialregelung für die Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten Gebäuden dar.

1.2.4.3 Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes wird durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Die technische Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt zudem die Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten mit. Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, sind eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern geboten. Sie verhindern, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Die zulässigen Abschreibungszeiträume im NKF sind verbindlich (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300) und von der Gemeinde bei der Festlegung der Restnutzungsdauern zu beachten (vgl. § 55 Abs. 8 GemHVO NRW).

1.2.5 Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen):

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde in der kommunalen Eröffnungsbilanz anzusetzen, soweit diese am Bilanzstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Unter Beachtung des § 88 GO NRW und in Anlehnung an das Handelsrecht darf die Gemeinde nur für die in dieser Vorschrift bestimmten Arten Rückstellungen bilden.

1.2.5.1 Zu § 36 Abs. 1 GemHVO NRW (Pensionsrückstellungen):

Die Beamten einer Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt ihres Dienst Eintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsansprüche gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen. Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszinsfuß festgelegt worden. Die Gemeinden sind verpflichtet, unter diesem Bilanzposten neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsansprüche auch Rückstellungen für sämtliche Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen, jedoch keine Ansprüche einer anderen Körperschaft, wenn an diese Beamtinnen oder Beamte abgegeben worden sind. Zum Stichtag der Eröffnungsbilanz ist bei bereits laufenden Versorgungsleistungen der Gemeinde der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermittelnde Barwert der noch für die Berechtigten zu erbringenden Leistungen zu ermitteln.

1.2.5.2 Zu § 36 Abs. 2 GemHVO NRW (Rückstellungen für Deponien):

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren.

1.2.5.3 Zu § 36 Abs. 3 GemHVO NRW (Instandhaltungsrückstellungen):

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemein-

den Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht – keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Dies erfordert von den Gemeinden, dass sie am Bilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen sowie deren Umsetzung vorgesehen sein muss, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte, im Einzelfall ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen darf. Die Planungsrechnung sollte jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden. Aus ihr muss erkennbar sein, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

1.2.5.4 Zu § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (Sonstige Rückstellungen):

Auch für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, sollen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen. Rückstellungen sind entsprechend in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren zu bilden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig für die Gemeinde sein wird (Absatz 5).

1.2.5.5 Zu § 36 Abs. 6 GemHVO NRW (Abschließende Aufzählung der Rückstellungen):

In diesem Gesamtzusammenhang wird durch die ergänzende Vorschrift in § 36 Abs. 6 GemHVO NRW klargestellt, dass die Bildung von Rückstellungen unzulässig ist, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Es könnte Bedarf bestehen, für bestimmte kommunale Sachverhalte eine Rückstellungsbildung durch fachgesetzliche Vorschriften, also außerhalb der Gemeindehaushaltsverordnung, den Gemeinden vorzuschreiben. Das Verbot, Rückstellungen zu bilden, ist somit nachrangig gegenüber speziellen Regelungen in Verordnungen und Gesetzen, die die Bildung von weiteren Rückstellungen zulassen. Abschließend ist im Einklang mit dem Handelsrecht bestimmt worden, dass Rückstellungen aufzulösen sind, wenn der Grund hierfür entfallen ist.

1.2.6 Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz):

Die Eröffnungsbilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Bilanzstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppelten Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab. Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher sind die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ für jede gemeindliche Bilanz festgelegt worden (vgl. Erläuterungen zu § 53 Abs. 1 GemHVO NRW).

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Außerdem sind deren Inhalte durch einen kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Es müssen vorgegebene Posten nicht abgebildet werden, wenn keine Werte anzusetzen sind. Auch können Posten zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Darstellung klarer wird.

Die Eröffnungsbilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Eröffnungsbilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit eine Bilanzverschleierung.

1.2.7 Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten):

Die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz sind Korrekturposten, die dazu dienen, bestimmte Zahlungsgrößen periodengerecht aufzuteilen, um eine haushaltsjahrbezogene Ergebnisermittlung zu gewährleisten. Sie entstehen immer dann, wenn die einem Haushaltsjahr nach dem Grundsatz der Abgrenzung nach Sache und Zeit zuzurechnende Aufwendungen oder Erträge und die dazugehörigen Zahlungen in unterschiedliche Haushaltsjahre fallen. Die Notwendigkeit zur Rechnungsabgrenzung ergibt sich also immer, wenn die zu den haushaltsjahrbezogenen Aufwendungen und Erträge gehörenden Zahlungen nicht im gleichen Haushaltsjahr erfolgen. Dabei ist zwischen einer aktiven Rechnungsabgrenzung und einer passiven Rechnungsabgrenzung zu unterscheiden. Als aktive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag geleistete Ausgaben, soweit sie Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen und als passive Rechnungsabgrenzungsposten sind vor dem Abschlussstichtag eingegangene Einnahmen, soweit sie einen Ertrag für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, anzusetzen.

1.2.8 Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):

1.2.8.1 Zu § 43 Abs. 1 GemHVO NRW (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen i.d.R. innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden. Bei geleisteten Zuwendungen der Gemeinde stellt auch die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, wenn die Gegenleistungsverpflichtung mengenbezogen bestimmt ist. Wegen der von der Gemeinde geleisteten Zuwendung ist das Recht als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren.

1.2.8.2 Zu § 43 Abs. 2 GemHVO NRW (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum inne hat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte rechtlicher Eigentümer ist. Bei der Gewährung von Zuwendungen wird dem Dritten als Zuwendungsempfänger von der Gemeinde oftmals eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt. Diese ist dann als eine Vermögensposition der Gemeinde zu bewerten und als Rechnungsabgrenzung zu aktivieren, wenn nicht die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer des ge-

förderten Vermögensgegenstandes und diese deshalb in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Die Vermögensposition wird dann unter der aktiven Rechnungsabgrenzung erfasst, wenn sie zeitbezogen ist. Ist die Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfängers dagegen mengenbezogen, stellt dieses Recht einen immateriellen Vermögensgegenstand dar, der als von der Gemeinde entgeltlich erworben anzusehen und entsprechend zu aktivieren. Der Ansatz geleisteter Zuwendungen ist entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aufzulösen.

1.2.8.3 Zu § 43 Abs. 4 GemHVO NRW (Sonderrücklage):

Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten, sind als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Der Satz 3 der Vorschrift stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

1.2.8.4 Zu § 43 Abs. 5 GemHVO NRW (Sonderposten für erhaltene Zuwendungen):

Es sind erhaltene Zuwendungen als Sonderposten zu passivieren, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen vom Zuwendungsgeber bewilligt bzw. gezahlt wurden und von der Gemeinde nicht allgemein für den Haushalt verwendet werden durften. Der Sonderposten wird regelmäßig über die Nutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Gegenstandes erfolgswirksam aufgelöst. Bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) bleibt der Sonderposten in der Bilanz bestehen, solange die Gemeinde den Vermögensgegenstand hat. Die im Handelsrecht mögliche Absetzung der Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögensgegenstandes kommt dabei nicht in Betracht, weil bei den Gemeindehaushalten die Finanzquelle offengelegt und der Ressourcenverbrauch nachvollziehbar dargestellt werden soll.

Vielfach erhalten die Gemeinden nicht nur Zuwendungen in Form von Geldleistungen, sondern auch von Sachleistungen. Auch für derartige Leistungen Dritter sind, wenn diese zu einem aktivierbaren Vermögensgegenstand in der gemeindlichen Bilanz führen, entsprechend Sonderposten zu passivieren. Dies steht mit der Vorschrift des § 43 Abs. 5 GO NRW in Einklang, denn die Begriffe „Zuwendungen“ (als Leistungen Dritter) und „Investitionen“ (als vermögenswirksam) werden dort als Sammelbegriffe benutzt.

1.2.8.5 Zu § 43 Abs. 6 GemHVO NRW (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das

Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

1.2.8.6 Zu § 43 Abs. 7 GemHVO NRW (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese ergänzende Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht.

2. Zu Absatz 2 (Berücksichtigung von Instandhaltungsrückstellungen):

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden (vgl. § 36 Abs. 3 GemHVO NRW). Daher sieht diese Vorschrift vor, dass bei der Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz Sachverhalte, für die Rückstellungen nach § 36 GemHVO NRW gebildet werden, nicht wertmindernd berücksichtigt werden dürfen. Würde neben der Rückstellung auf der Passivseite der Bilanz eine Wertminderung bei betroffenen Vermögensgegenstand auf der Aktivseite der Bilanz vorgenommen wäre das Gleichgewicht der Bilanz gestört.

Dies erfordert von der Gemeinde, dass sie am Eröffnungsbilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen wertmäßig zu bestimmen. Ferner muss sie, wenn sie Rückstellungen bilden will, eine Umsetzung der Instandhaltungsmaßnahmen vorsehen. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf daher einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss entsprechend bei der Wertermittlung des betroffenen Vermögensgegenstandes berücksichtigt werden und sich im Wertansatz dieser Vermögensgegenstände wieder finden.

EEEEEEEEEEEE

§ 55

Besondere Bewertungsvorschriften

(1) ¹Bei bebauten Grundstücken, die für die in § 107 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung, im Gesetz über den Feuerschutz und die Hilfeleistung vom 10. Februar 1998 (GV. NRW. 1998 S. 122) und im Rettungsgesetz vom 24. November 1992 (GV. NRW. 1992 S. 458) benannten Aufgabenbereiche genutzt werden, sollen die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens bewertet werden. ²Dabei sind in der Regel die aktuellen Normalherstellungskosten zu Grunde zu legen, sofern nicht ausnahmsweise besser geeignete örtliche Grundlagen für die Wertermittlung verfügbar sind. ³Insbesondere Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile, die in marktvergleichender Weise genutzt werden, können abweichend von Satz 2 anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. ⁴Der Grund und Boden ist mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen.

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

(3) ¹Für die Kulturpflege bedeutsame bewegliche Vermögensgegenstände sollen, wenn sie auf Dauer versichert sind, mit ihrem Versicherungswert, andernfalls mit dem einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert angesetzt werden. ²Sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte können mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.

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

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

(6) ¹Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. ²Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und rechtlich unselbstständige Stiftungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. ³Die übrigen Beteiligungen an Unternehmen sollen unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. ⁴Dabei darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.

(7) ¹Wertpapiere, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag anzusetzen; andere Wertpapiere mit ihren historischen Anschaffungskosten. Wertpapiere sind als Anlagevermögen zu aktivieren. ²Sie sind nur dann als Umlaufvermögen anzusetzen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

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

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

Erläuterungen zu § 55:

I. Allgemeines

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden. Die Grundsätze der Bewertung des kommunalen Vermögens wurden von den Modellkommunen im Rahmen des Modellprojekts erarbeitet und in der Dokumentation des Modellprojektes ausführlich dargestellt. Für die noch offenen Fragen erarbeiteten Vertreter der Modellkommunen, der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW (AGV-GA NRW), des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), des Gemeinschaftsprojekts der Kreissparkasse Köln sowie des Innenministeriums im Einvernehmen Lösungen, die sich insbesondere in den Regelungstexten der Absätze 1 und 6 widerspiegeln.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Bewertung von kommunal-nutzungsorientierten bebauten Grundstücken):

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2 (Kommunal-nutzungsorientierte bebaute Grundstücke):

1.1.1 (Allgemeines)

Die Bewertung von bebauten Grundstücken orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und, wenn vorhanden, an den Festlegungen des Bebauungsplans. Dabei soll als Vereinfachung für die Bewertung von Gebäuden, die für kommunale Aufgaben genutzt werden, i.d.R. das Sachwertverfahren unter Einbeziehung der aktuellen Normalherstellungskosten Anwendung finden. Eine Anwendung der Normalherstellungskosten 1913 bzw. der mit diesen weitgehend identischen Versicherungswerten 1914 wird damit ausgeschlossen, da diese als ungeeignet angesehen werden. Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar, bei dem insbesondere die Herstellungskosten, die Wertminderung wegen Alters sowie Baumängel und Bauschäden unter Berücksichtigung der sonstigen wertbeeinflussenden Umstände zu ermitteln sind. Der Sachwert setzt sich daher zusammen aus dem Bodenwert, dem Wert der baulichen Anlagen (Gebäude) und dem Wert der sonstigen Anlagen. Dazu sind geregelte Vorgehensweisen bestimmt. Durch die Aufzählung in Satz 1 der Vorschrift erfolgt die Abgrenzung der kommunal-nutzungsorientierten Gebäude, deren Besonderheit darin liegt, dass für sie kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen, nicht jedoch das Rathaus als Verwaltungsgebäude, das am Markt als Bürogebäude eingestuft wird.

1.1.2 Anwendung des Sachwertverfahrens und der NHK

Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher bestimmt worden, dass die Gebäude anhand des Sachwertverfahrens zu bewerten sind. Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke auf der Grundlage von Herstellungskosten dar (vgl. 3. Abschnitt des Dritten Teils der Wertermittlungsverordnung). Dabei ist der Herstellungswert vorrangig auf der Grundlage von Normalherstellungskosten (Kosten je Raum- oder Flächeneinheit) zu ermitteln. Unter Verwendung des vom Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen herausgegebenen aktuellen Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten ...“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden. Dabei ist auch die weitere Baukostenentwicklung bis zum Eröffnungsbilanzstichtag zu berücksichtigen. Der aus den Normalherstellungskosten ermittelte Herstellungswert ist dann erforderlichenfalls mit Hilfe geeigneter Baupreisindexreihen auf die Preisverhältnisse am Wertermittlungsstichtag umzurechnen (vgl. § 22 Abs. 3 WertV). Dabei ist es aus haushaltswirtschaftlicher Sicht sowie unter Berücksichtigung der zugelassenen Verfahrensvereinfachung ausreichend, bei der Wertermittlung auf den letzten verfügbaren Baupreisindex zurückzugreifen. Innerhalb des Bewertungsverfahrens müssen deshalb mögliche Preisentwicklungen zwischen dem letzten Baupreisindex und dem Stichtag der örtli-

chen Eröffnungsbilanz nicht vorweggenommen und auch nicht verfahrensmäßig berücksichtigt werden, z.B. die im Jahre 2006 festgelegte Anhebung der Umsatzsteuer zum 01.01.2007. Werden die Wertansätze für Gebäude der Gemeinde mit Hilfe der Normalherstellungskosten ermittelt, stellt dies bereits eine Verfahrensvereinfachung durch den damit verbundenen Verzicht auf eine vollständige Ermittlung der historischen Daten dar. In diesen Fällen bedarf es z.B. nicht mehr einer Ermittlung des tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungsjahres des betreffenden Gebäudes, auch dann nicht, wenn es noch für eine bestimmte Zeit (Restnutzungsdauer) nutzbar ist und genutzt werden soll.

Bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens sind neben den Wertminderungen wegen Alters auch die Wertminderungen aus der tatsächlichen Abnutzung des Gebäudes (Bauschäden), auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, von den Normalherstellungskosten abzusetzen. Bei der Bewertung von Gebäuden muss der auf der Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte Gebäudewert um die altersbedingten Abnutzungen für den Zeitraum von der Herstellung bis zum Bewertungsstichtag gemindert werden. Zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung sind deshalb die Rest- und Gesamtnutzungsdauer sowie der konkrete Wertverlauf der altersbedingten Abnutzungen entscheidend. Außerdem ist bei der Wertermittlung im Rahmen des Sachwertverfahrens zu berücksichtigen, dass die Wertermittlung nicht auf einen beliebigen Wertermittlungsstichtag, ggf. selbst festzulegenden Stichtag, abgestellt werden darf. Im Rahmen der Einführung des NKF bzw. der gesetzlich vorgesehenen Aufstellung der Eröffnungsbilanz durch die Gemeinde muss die Durchführung der Wertermittlung auf den Eröffnungsbilanzstichtag abgestellt sein. Sie muss zudem so durchgeführt werden, dass bezogen auf den von der Gemeinde bestimmten Eröffnungsbilanzstichtag der vorsichtig geschätzte Zeitwert eines kommunal-nutzungsorientierten bebauten Grundstückes zutreffend ermittelt wird.

1.2 Zu Satz 3 (Anwendung des Ertragswertverfahrens):

Bei der Bewertung vor Ort muss aber berücksichtigt werden, dass möglicherweise wesentliche Gebäudeteile von kommunal genutzten Gebäuden in marktvergleichender Weise genutzt werden. In diesen Fällen kommt für diese Gebäudeteile die Anwendung des Ertragswertverfahrens in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass für solche Gebäudeteile, z.B. für Geschäftsräume, Wohnräume u.a., vor Ort Marktstrukturen vorhanden sind. Beim Ertragswertverfahren wird ausgehend von erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugsgröße, z.B. Miete pro Quadratmeter, zunächst der periodenbezogene Rohertrag ermittelt, aus dem nach Abzug der Bewirtschaftungskosten der Reinertrag errechnet wird. Die dafür benötigten Größen können vielfach aus den grundstücksbezogenen Daten vergleichbarer Grundstücke in die Wertermittlung eingeführt werden (vgl. 2. Abschnitt des Dritten Teils der Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung - WertV) vom 06.12.1988 (BGBl. I S. 2209).

1.3 Bestimmung der Restnutzungsdauer

Die Restnutzungsdauer wird anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzt. Dabei sind die in § 16 Abs. 4 WertV beschriebenen Faktoren zugrunde zu legen. Die Wertminderung wegen Alters ergibt sich dann aus dem Verhältnis zwischen der Restnutzungsdauer und für die Immobilie übliche wirtschaftlich anzusetzende Gesamtnutzungsdauer. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Einige Vorschläge für die Dauer der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer finden sich im Baukostenkatalog NHK 2000 oder in der „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“. Entsprechend des Gesamtnutzungszeitraums und der möglichen Restnutzungsdauer, die vom individuellen Gebäudezustand abhängig ist, kommt es bei u.U. vorangegangenen Sanierungsmaßnahmen zu einem fiktiven Herstellungszeitpunkt.

Die zur Wertminderung wegen Alters erforderliche Schätzung von Rest- und Gesamtnutzungsdauer kann ein zentrales Problem bei der Wertermittlung kommunal-nutzungsorientierter Immobilien darstellen, denn einerseits hat die Festlegung der Rest- und Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes direkte Wirkungen auf die Eröffnungsbilanz, andererseits wird bereits dadurch die Höhe der künftigen Abschreibung wesentlich bestimmt. Zur Feststellung der altersbedingten Wertminderung sind verschiedene Wertverläufe bei den kommunal-nutzungsorientierten Immobilien denkbar und möglich. Nach den baurechtlichen Vorgaben kann bei der Bestimmung der altersbedingten Wertminderung von einer gleichmäßigen Wertminderung oder auch von einer sich mit zunehmendem Alter verändernden Wertminderung ausgegangen werden. Eine sich verändernde Wertminde-

rung kann sich - je nach Immobilie - progressiv, aber auch degressiv darstellen. Alle Wertverläufe sind baurechtlich zulässig. Der Ansatz unterschiedlicher Wertverläufe ist für die altersbedingte Wertminderung von Immobilien im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz rechtlich zulässig. Davon abzugrenzen ist aber der Werteverzehr, der bilanziell nach der Eröffnungsbilanz zu erfassen ist. Dieser Werteverzehr ist nach NKFG NRW verpflichtend als lineare Abschreibung anzusetzen. Auch wenn der Wertminderung wegen Alters in der Regel ein linearer Wertverlauf zugrunde liegen wird, sind Ziele und Zwecke der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nicht identisch mit den Zielen und Zwecken der Erfassung und Abbildung des Abnutzungsverlaufs (Werteverzehr) im Rahmen der kommunalen Haushaltswirtschaft. Es besteht sachlich und rechtlich also kein Anlass, den Wertverlauf zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung vor der Eröffnungsbilanz zwingend nur in linearer Form vorzunehmen.

1.4 Zu Satz 4 (Bewertung von Grund und Boden):

Als weitere Vereinfachung für die Bewertung von kommunal genutzten Gebäuden soll der nicht abzuschreibende Grund und Boden mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage angesetzt werden. Diese Vereinfachung für die Ermittlung des Bodenwertes soll sowohl im Sachwertverfahren als auch im Ertragswertverfahren Anwendung finden. Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung der umliegenden Grundstücke. Gegebenenfalls kann eine Untergliederung nach Flächen in Wohn-/Mischgebieten, Gewerbegebieten und Außenbereichen, evtl. nochmals differenziert nach örtlicher Lage erfolgen. Auf der Grundlage einer durch den Gutachterausschuss oder die kommunale Bewertungsstelle erstellten Bodenrichtwerttabelle oder -matrix kann in einem erheblich vereinfachten Verfahren eine nach Nutzungsarten differenzierte und aktuelle Bewertung des Grund und Bodens zur Bildung der Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Allerdings ist auf Grund der nur sehr eingeschränkt möglichen Veräußerung von Infrastrukturvermögen der Wert des Grund und Bodens mit 10 v.H. des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit einem Euro pro qm, anzusetzen.

2. Zu Absatz 2 (Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens):

Die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens soll vereinfacht erfolgen, auch deshalb, weil oftmals nur eine sehr eingeschränkte Veräußerungsmöglichkeit von Infrastrukturvermögen besteht. Aus diesem Grund muss der Wertansatz nicht mit dem vollen Bodenwert erfolgen. Im planungsrechtlichen Innenbereich ist dem Wertansatz von 10 v.H. der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage, bezogen auf das Gemeindegebiet, zu Grunde zu legen. Diese Werte finden sich üblicherweise im örtlichen Grundstücksmarktbericht und stehen den Gemeinden somit flächendeckend zur Verfügung. Werden jedoch wegen der besonderen Gegebenheiten für einzelne Teile des Gemeindegebietes speziellere Werte ermittelt, sollen diese für die Wertermittlung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens genutzt werden.

Im planungsrechtlichen Außenbereich soll der Wertansatz mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland erfolgen. Sofern für die umliegenden Grundstücke nicht andere Bodenrichtwerte, z.B. für forstwirtschaftlich genutzte Flächen, gelten, sind diese zu Grunde zu legen. Aus Vereinfachungsgründen soll mindestens ein Euro pro Quadratmeter angesetzt werden.

3. Zu Absatz 3 (Bewertung der bedeutsamen Vermögensgegenstände der Kulturpflege):

Da es vielfach nur durch besondere und oftmals aufwändige Sachverständigengutachten möglich ist, einen Zeitwert für bedeutsame Vermögensgegenstände der Kulturpflege zu ermitteln, ist es zur Vermeidung möglicher stiller Reserven der Gemeinde, zur ihrer Aufwandsreduzierung und zur Vereinfachung vertretbar, in der Eröffnungsbilanz den Versicherungswert der Kunstgegenstände anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände auf Dauer versichert sind, andernfalls den einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert. Zur Erleichterung der Wertermittlung wird aber zugelassen, dass sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte mit einem Erinnerungswert angesetzt werden können.

4. Zu Absatz 4 (Bewertung der Baudenkmäler):

Die Regelung, dass Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert anzusetzen sind, dient der Erleichterung der Bewertung.

5. Zu Absatz 5 (Wertansätze der Anlagen im Bau):

Durch die Vorschrift wird ermöglicht - wie für den „Dauerbetrieb“ vorgesehen -, dass auch in der Eröffnungsbilanz die Werte für Anlagen im Bau als „Gesamtposten“ angesetzt und nicht nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens gegliedert auszuweisen sind. Sie dient daher der Vereinfachung.

6. Zu Absatz 6 (Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen):

6.1 Allgemeines

Die Vorschrift lässt verschiedene Verfahren zur Bewertung von Unternehmen als Beteiligungen der Gemeinden unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse zu. Gleichwohl werden nur allgemeine Regelungen und keine fallbezogenen Vorgaben für die Bewertung von Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen getroffen. Auf eine ausdrückliche Aufzählung möglicher Fallgestaltungen bei der Bewertung solcher Finanzanlagen der Gemeinde, um für jeden Einzelfall die passende Vorgehensweise ablesen zu können, würde wegen der Vielzahl und der erheblichen Unterschiede in den örtlichen Verhältnissen verzichtet. Daher wird in der Vorschrift auch darauf verzichtet, eine gesonderte Vorgabe zu machen, wenn nicht ein Unternehmen einer Gemeinde, sondern ein Unternehmen betroffen ist, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind. Diese Vorschrift ist deshalb i.d.R. immer aus Sicht einer Gemeinde zu betrachten, als wäre sie alleiniger Inhaber eines Unternehmens. Sind mehrere Gemeinden an einem Unternehmen beteiligt, bedarf es einer erweiterten Betrachtung der Vorgabe und ggf. einer Auslegung, um eine zulässige Vorgehensweise abzuklären.

Bei der Bewertung der Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen der Gemeinde sind auch die vielfältigen Verbindungen zwischen der Gemeinde und den einzelnen Einheiten nicht unbeachtlich. Der Bewertungsvorgang kann zu Erkenntnissen über die Unternehmen, Beteiligungen oder Sondervermögen führen, die insbesondere auch für die Aufstellung des ersten Gesamtabchlusses nutzbar sind. Es gilt daher, bei der erstmaligen Bewertung der Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen sowie bei der Dokumentation der Ergebnisse die Erfordernisse der Eröffnungsbilanz und des Gesamtabchlusses zu berücksichtigen.

6.2 Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren):

Nach der Vorschrift sind Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, die Regelungen in Absatz 7 entsprechend anzuwenden. Daraus folgt, dass ein Wert ausgehend vom Tiefstkurs der Wertpapiere in den vergangenen 12 Wochen vor dem Bilanzstichtag zu ermitteln und dieser in die Ermittlung des Wertansatzes einzubeziehen ist. Dies ist unter dem Gesichtspunkt, dass in der Eröffnungsbilanz das Vermögen der Gemeinde zum Zeitwert anzusetzen ist, sachgerecht, um eine Abweichung von der Bewertung von sonstigen an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen Wertpapieren zu vermeiden.

6.3 Zu Satz 2 (Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals)

6.3.1 Allgemeines

Den Gemeinden wird durch die Vorschrift erlaubt, bei Unternehmen, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von un-

tergeordneter Bedeutung sind, eine vereinfachte Unternehmensbewertung nach dem anteiligen Wert des Eigenkapitals vorzunehmen. Auch Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen können in der Eröffnungsbilanz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden. Im Rahmen der zulässigen Entscheidung, der Gemeinde von der Vereinfachung nach dieser Vorschrift Gebrauch zu machen, sind die Auswirkungen auf den Gesamtabchluss zu berücksichtigen, zumal Sondervermögen und rechtlich selbstständige Stiftungen i.d.R. voll zu konsolidieren sind.

6.3.2 Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde

6.3.2.1 Allgemeines

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 296 HGB) ist in § 116 Abs. 3 GO NRW bestimmt worden, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, - wie bei einem handelsrechtlichen Konzern - nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen sind. Ob die Voraussetzungen dafür sachlich gegeben sind, muss von der Gemeinde im Rahmen des aufzustellenden Gesamtabchlusses und unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse geprüft und entschieden werden.

Liegt eine Beteiligung an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde vor, lässt die o.a. Vorschrift zu, diese nicht in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen. Auch ein solches Unternehmen soll grundsätzlich unter Beachtung seiner öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Für die Eröffnungsbilanz kann ein Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung aber auch mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt bzw. nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode bewertet werden. Die Klassifizierung des Unternehmens sowie die Wahl der Bewertungsmethode sind im Anhang zu erläutern.

6.3.2.2 Anwendung der Eigenkapital-Spiegelbildmethode

Nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode wird die Beteiligung der Gemeinde an einem Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde mit dem Wert angesetzt, der dem Anteil der Gemeinde am Eigenkapital des Unternehmens entspricht. Die Eigenkapital-Spiegelbildmethode ist eine vereinfachende Methode zur Schätzung der „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und zwar unter Berücksichtigung der von der Gemeinde gehaltenen Anteile. Dabei wird davon ausgegangen, dass bei den nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip bilanzierenden Unternehmen der Saldo aus dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden (Eigenkapital) für die Eröffnungsbilanz übernommen werden kann. Der Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz kann ergibt sich dabei durch Multiplikation der Beteiligungsquote mit dem Eigenkapital des gemeindlichen Unternehmens.

Gleichwohl ist bei der Bewertung von Unternehmen nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode zu prüfen, ob sich mögliche Unrichtigkeiten bei dem nach dieser Methode ermittelten Ansatz für die gemeindliche Bilanz nicht wesentlich auf die Darstellung der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde auswirken. Besteht zu einer solchen Annahme Anlass, sollte der ermittelte Wertansatz durch eine überschlägige Zeitwertermittlung nach den in dieser Vorschrift benannten anderen Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde. Daher ist der Grundsatz zu beachten, dass der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt wird, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

6.3.2.3 Beteiligungen mehrerer Gemeinden an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung

Auch bei Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung für die Gemeinde ist zu prüfen, ob und welche anderen Gemeinden noch Inhaber dieses Unternehmens sind. Es muss auch bei Beteiligungen von unter-

geordneter Bedeutung sichergestellt werden, dass nicht jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Auch ein solches Unternehmen ist insgesamt als Einheit zu behandeln, für das der Gesamtwert zu ermitteln ist, von dem aus der jeweilige Anteilswert zu bestimmen ist. Die Bewertung darf trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht in Abhängigkeit davon und deshalb auch nicht nach unterschiedlichen Methoden sowie nur einmal und nicht mehrmals vorgenommen werden. Nur dadurch wird der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung in verselbstständiger Form in ausreichendem Maße Rechnung getragen. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

6.3.3 Sondervermögen und rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen

Auch wenn Sondervermögen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden, ist es aus Vereinfachungsgründen vertretbar, sie in der Eröffnungsbilanz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals anzusetzen, d.h. die „Anschaffungskosten“ für den Ansatz in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz werden mit Hilfe der Eigenkapital-Spiegelbildmethode als eine vereinfachende Methode geschätzt. Diese Methode kann auch bei der Bewertung von rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen zu Anwendung kommen, um den Bewertungsaufwand gering zu halten.

6.3.3.1 Sondervermögen

Nach § 97 Abs. 1 GO NRW sind Sondervermögen der Gemeinde das Gemeindegliedervermögen, das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.

6.3.3.1.1 Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis

Als Finanzanlagen werden grundsätzlich nur die kommunalen Beteiligungen angesetzt, die i.d.R. organisatorisch selbstständig sind und über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Dies trifft auf die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu (vgl. § 97 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW). Die gemeindliche Organisationsform „Eigenbetrieb“ ist als Alternative zu den privaten Unternehmensformen entwickelt worden. Wenn die Gemeinde sich zulässigerweise wirtschaftlich betätigen will, soll es ihr durch eine organisatorische Abgrenzung von der gemeindlichen Verwaltung ermöglicht werden, bei dieser Tätigkeit nicht in die Entscheidungszwänge der öffentlichen Verwaltung eingebunden zu sein. Gleichwohl sollen Grundzüge, Vorschriften und andere Bestandteile der gemeindlichen Verwaltung erhalten bleiben. Das Eigenbetriebsrecht in Form des § 114 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebsverordnung setzt dafür den rechtlichen Rahmen sowohl hinsichtlich der Verantwortung für die Wirtschaftsführung als auch für die Form des Rechnungswesens.

Die beiden genannten Sondervermögen können nach der Vorschrift unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden. Bei der Wahl zwischen diesen beiden Bewertungsmethoden kommt es nicht darauf an, ob durch das wirtschaftliche Unternehmen oder die organisatorisch verselbstständigte Einrichtung eine wirtschaftliche oder nichtwirtschaftliche Betätigung erfolgt. Die Vorschrift lässt aber auch eine vereinfachte Bewertung zu, so dass das jeweilige Sondervermögen in der gemeindlichen Bilanz mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ angesetzt wird.

Unter dem Bilanzposten „Finanzanlagen“ sind auch die rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen einer Gemeinde (vgl. § 97 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 GO NRW) anzusetzen, wenn für sie besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW). In diesen Fällen verfügen die rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen über einen eigenen Rechnungskreis. Sie sind nicht mehr Teil der Kernverwaltung der Gemeinde und auch nicht mehr im gemeindlichen Haushalt enthalten.

6.3.3.1.2 Sondervermögen ohne eigenen Rechnungskreis

Unter diese Regelung fallen jedoch nicht die gemeindlichen Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und „Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“. Sie unterliegen nach § 97 Abs. 2 GO NRW den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde und sind im gemeindlichen Haushaltsplan gesondert nachzuweisen. Diese verbindliche Einbeziehung in den gemeindlichen Haushalt und eine daraus folgende Abbildung im Produktbereich „Stiftungen“ (vgl. § 4 GemHVO NRW) erfordert, das separierte Vermögen dieser Stiftungen nach den gleichen Methoden zu bewerten, als wäre es originäres bzw. frei verfügbares Vermögen der Gemeinde. Die nach vorsichtig geschätzten Zeitwerten im Einzelnen ermittelten Vermögenswerte sollen auch nicht zusammengefasst als Sondervermögen unter Finanzanlagen angesetzt werden. Die Erhaltung des Zwecks bei diesen beiden Arten von Sondervermögen erfordert von der Gemeinde keinen Nachweis durch gesonderte Bilanzposten, sondern ist von der Gemeinde intern zu belegen. Im Anhang bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Erläuterung.

6.3.3.2 Rechtlich selbstständige örtliche (kommunale) Stiftungen

6.3.3.2.1 Allgemeines

Die Gemeinden haben Aufgabenbereiche oftmals auch in rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen überführt. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 BGB anzusehen, die von der Gemeinde errichtet und die durch die zuständige Stiftungsaufsichtsbehörde anerkannt wurden. Diese kommunalen Stiftungen stellen eine ausgegliederte Vermögensmasse der Gemeinde dar, die in den Gesamtabschluss einzubeziehen ist und für die in der Eröffnungsbilanz grundsätzlich ein Wert anzusetzen ist. Es müssen aber auch bei den rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen die üblichen Voraussetzungen für einen Wertansatz für Vermögensgegenstände in der Bilanz erfüllt sein.

Für die rechtlich selbstständigen örtliche Stiftungen kann von der Möglichkeit in dieser Vorschrift Gebrauch gemacht werden, sie mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Die Aufzählung von Sondervermögen und rechtlich unselbstständigen Stiftungen in § 55 Abs. 6 Satz 2 GemHVO NRW ist fehlerhaft, denn die rechtlich unselbstständigen Stiftungen sind bereits durch den Begriff „Sondervermögen“ erfasst. Unter Berücksichtigung des § 116 GO NRW, dass auch rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen in den Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen sind, muss die Bezeichnung „rechtlich unselbstständigen Stiftungen“ in den Begriff „rechtlich ~~UN~~selbstständige Stiftungen“ überführt werden. Dies ist sachgerecht und steht auch mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang.

6.3.3.2.2 Ermittlung eines Wertansatzes für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen

Für die Ermittlung eines Wertansatzes für die rechtlich selbstständigen örtlichen (kommunalen) Stiftungen ist Folgendes zu beachten:

- Bei diesen Stiftungen wird es als gegeben anzusehen, dass diese für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daraus folgt, dass diese Stiftungen in die Konsolidierung der Jahresabschlüsse der gemeindlichen Betriebe in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form mit dem Jahresabschluss der Gemeinde zu einem Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW einzubeziehen sind.
- Für die Eröffnungsbilanz der Gemeinde bedeutet dies, dass diese Stiftungen wie ein gemeindlicher Betrieb, die in den Gesamtabschluss einbezogen werden, zu bewerten sind. Auch die Stiftungen sollen daher unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung bewertet werden.
- Wegen der Erfordernisse, das Stiftungsvermögen grundsätzlich ungeschmälert zu erhalten, um Erträge daraus zur Verwirklichung des Stiftungszwecks und zur Deckung der Verwaltungskosten zu erzielen, sollen diese Stiftungen anhand des Ertragswertverfahrens bewertet werden. Auch bei dieser Bewertung darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbildenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden.
- Die notwendigen Erkenntnisse für eine Bewertung dieser Stiftungen lassen sich u.a. aus den Bestimmungen der Stiftungssatzung gewinnen. Im Rahmen des Stiftungsgeschäfts muss nämlich eine Stiftungssatzung mit

Regelungen über den Namen, den Sitz, den Zweck und das Vermögen der Stiftung sowie über die Bildung des Vorstands der Stiftung beschlossen werden (vgl. § 80 BGB). In dieser Stiftungssatzung muss sich der Wille des Stifters erkennbar widerspiegeln. Wichtig ist dabei die Regelung, was in der Satzung für den Fall des Erlöschens der Stiftung bestimmt wurde, z.B. ob in diesem Fall das Vermögen an die Gemeinde als Stifter zurückfällt.

- Auch die Rechnungslegung dieser Stiftungen kann für die Wertermittlung hilfreich sein. Auf Grund ihrer Zwecke „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ muss die Rechnungslegung ein zutreffendes, vollständiges und klares Bild der Erzielung von Erträgen und deren Verwendung sowie insbesondere der Vermögenslage einer Stiftung vermitteln. Außerdem muss auch Rechenschaft über die Erfüllung des Stiftungszwecks gegeben werden.
- Zustiftungen der Gemeinde zu einer Stiftung führen nicht zum Status eines Stifters und bleiben daher bei der Wertermittlung unberücksichtigt. Nur insoweit aus dieser Zuwendung der Gemeinde eine Gegenleistungsverpflichtung für die Stiftung besteht, müssen diese über den Rechnungsabgrenzungsposten erfasst und beschrieben werden.

6.3.3.2.3 Ausweis einer Sonderrücklage für die örtlichen (kommunalen) Stiftungen

Der Nutzungsbeschränkung aus dem Stiftungsrecht für das gemeindliche Stiftungsvermögen auf der Aktivseite der Bilanz muss aus bilanziellen Gründen eine entsprechende Einschränkung auf der Passivseite folgen. Auch wenn für solche gemeindliche Stiftungen noch keine ausdrückliche Regelung im Stiftungsgesetz für ihren Umgang in der Bilanz im neuen Rechnungswesen getroffen wurde, kann aus Sinn und Zweck des Stiftungsrechts nur abgeleitet werden, dass wegen der Eigenkapitalmehrung der Gemeinde auch in diesem Bilanzbereich eine Einschränkung wegen der Verwendungsbeschränkung des Stiftungsvermögens auszuweisen ist. Daraus folgt, dass im Eigenkapital in Höhe des Wertansatzes der rechtlich selbstständigen Stiftung der Gemeinde eine Sonderrücklage anzusetzen ist. Diese Folge ist sachgerecht und vertretbar. Sie stärkt den Zusammenhang der Aufgaben der Stiftung mit der Aufgabenerfüllung der Gemeinde, denn solche Stiftungen sind nach § 116 GO NRW auch in den Gesamtabchluss der Gemeinde einzubeziehen.

6.3.3.2.4 Ermittlung eines Wertansatzes für eine örtliche (kommunale) Stiftung mehrerer Gemeinden

Eine Stiftung kann zudem auch von mehreren Gemeinden errichtet worden sein. Es ist dann festzustellen, ob einzelne oder alle Gemeinden als Stifter tätig waren. Haben bei einer Stiftung mehrere Gemeinden den Status eines Stifters inne, ist vergleichbar wie bei einem Zweckverband, ein entsprechender anteiliger Wertansatz für die jeweilige gemeindliche Bilanz zu ermitteln. Für von Gemeinden errichtete Stiftungen einen Wert in der kommunalen Bilanz anzusetzen, ist daher sachgerecht und geboten. Es ist noch darauf hinzuweisen, dass rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen des privaten Rechts nach dem Willen des Stifters von der Gemeinde verwaltet werden und überwiegend örtlichen Zwecken dienen (vgl. § 100 GO NRW). Diese sind vom übrigen Gemeindevermögen getrennt zu halten und stellen auch kein gemeindliches Sondervermögen dar. Sie werden deshalb dem Treuhandvermögen zugerechnet (vgl. § 98 GO NRW). Im Anhang zur gemeindlichen Bilanz sollte dieses Treuhandvermögen angegeben werden.

6.4 Zu Satz 3 (Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung):

6.4.1 Allgemeines

Die Beteiligungen an Unternehmen, die für die Gemeinde von erheblicher Bedeutung für die Aufgabenerfüllung sind und daher auch in den gemeindlichen Gesamtabchluss einzubeziehen sind, kommen unter Beachtung der öffentlichen Zwecksetzung und somit abhängig von der Aufgabe und dem Charakter des betroffenen Unternehmens nur bestimmte Bewertungsverfahren zur Anwendung. Es ist dabei der Grundsatz zu beachten, dass das gemeindliche Unternehmen als wirtschaftliche (Unternehmens-) Einheit zu bewerten ist, wie er auch bei der Bewertung von Unternehmen im gewerblichen Bereich gilt. Auch die Unternehmen der Gemeinde sind als „zweckgerichtete Aufgabenerfüllung in verselbstständigter Form“ eine Verknüpfung von materiellen und immateriellen Werten, durch deren Zusammenwirken die übertragene Aufgabe entsprechend der öffentlichen Zweck-

setzung möglichst kostendeckend erfüllt werden soll. Daher wird der Wert eines Unternehmens nicht allein durch die in der Bilanz angesetzten Werte für das Vermögen und die Schulden bestimmt, sondern durch das Zusammenwirken dieser Werte.

Für die wirtschaftliche Betätigung gilt nach § 107 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW grundsätzlich, dass ein „öffentlicher Zweck“ vorliegen, wenn die Gemeinde privatwirtschaftlich tätig werden will. Dieser Begriff beinhaltet, dass bei der wirtschaftlichen Betätigung der Gemeinde eine Zielsetzung im öffentlichen Interesse der Einwohner gegeben sein muss. Daher haben gemeindliche Unternehmen grundsätzlich Sachziele vorrangig vor den Finanzziele zu verfolgen. Dies hat die Gemeinde auch bei der Auswahl des zutreffenden Verfahrens für die Bewertung von Beteiligungen zu berücksichtigen.

Die Regelung in Absatz 6 Satz 3 setzt in diesem Sinne keine Prioritäten, sondern lässt für die Bilanzierung von Beteiligungen zu, dass erwerbswirtschaftlich geprägte Unternehmen (Beteiligungen) der Gemeinde nach dem Ertragswertverfahren und das sachzielbezogene Unternehmen (Beteiligungen) nach dem Substanzwertverfahren zu. Es ist deshalb für die Bewertung zunächst erforderlich, unter Beachtung der Vorschriften im 11. Teil der Gemeindeordnung die Art der jeweiligen Beteiligung, z.B. anhand der jeweiligen gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen über den Gesellschaftszweck, als erwerbswirtschaftliche oder sachzielbezogene Beteiligung zu qualifizieren. Bleiben Unsicherheiten bestehen, lassen sich diese vielfach anhand einer ergänzenden Beurteilung der Eigenkapitalverzinsung der betreffenden Beteiligung ausräumen.

Bei erwerbswirtschaftlich genutzten Beteiligungen lässt sich die Nutzenstiftung durch ein ertragsorientiertes Bewertungsverfahren messen, d.h. durch den ggf. abgezinsten Zufluss an finanziellen Überschüssen, die mit dem Vermögensgegenstand erwirtschaftet werden. Für die Ermittlung der Nutzenstiftung der sachzielbezogenen Beteiligungen ist Folgendes zu berücksichtigen: Die Gemeinde ist verpflichtet, eine bestimmte Leistung zu erbringen. Der Sachwert spiegelt dabei einen "Mindestnutzen" der Gemeinde wider. Zu beachten ist, dass bei dieser Betrachtung die Ertragssituation keine Berücksichtigung findet. Somit wird unabhängig von den mit der Leistung verbundenen finanziellen Zielen der Wert der Nutzenstiftung quantifiziert. Daher wird unter dem Bilanzposten die gesamte Nutzenstiftung aus den Beteiligungen angesetzt, es kann bei Bedarf aber auch eine Untergliederung in Beteiligungen mit ausschließlich erwerbswirtschaftlichen Zielen und mit ausschließlich Leistungserstellungszwecken erfolgen.

6.4.2 Beteiligung an einer Holdinggesellschaft bzw. einem „spartenbezogenen“ Unternehmen

Wird die wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde über eine Holdinggesellschaft geprägt, die ihrerseits über Unternehmen mit erwerbswirtschaftlicher Zielsetzung sowie mit Leistungserstellungszwecken verfügt, so wären grundsätzlich zwei Vorgehensweisen bei der Beteiligungsbewertung denkbar. Es ist aber unter der grundsätzlichen Zielsetzung der Beteiligungsbewertung geboten, auch die Holding als selbstständige Bewertungseinheit - wie eine direkte Beteiligung - zu behandeln. Der Wert der Holding ist dann als Summe der Werte der beteiligten Unternehmen zu ermitteln, indem die erwerbswirtschaftlich geprägten Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren und die sachzielbezogenen Unternehmen nach dem Substanzwertverfahren bewertet werden. Dies gilt entsprechend für die Bewertung von gemeindlichen Zweckverbänden, wenn diese wie gemeindliche Unternehmen wirtschaftlich tätig sind.

Die beschriebene Vorgehensweise soll auch bei der Bewertung von gemeindlichen Unternehmen Anwendung finden, die in verschiedenen Sparten tätig sind, auch wenn davon einige erwerbswirtschaftlich und andere sachzielbezogen ausgerichtet sind. Bewertungseinheit ist dann immer die einzelne Unternehmenssparte, der allerdings Vermögensgegenstände und Schulden sowie Erfolge nach einem betriebswirtschaftlich sachgerechten Verfahren zuordenbar sein müssen. Darüber hinaus ist insbesondere auf die angemessene Verteilung der Beiträge eines gemeinsam genutzten Bereichs zu achten. Mit diesen Bewertungsstrategien wird unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Organisation das Nutzenpotential der Gemeinde vollständig in ihrer Bilanz abgebildet und damit auch der zu beachtenden öffentlichen Zwecksetzung ausreichend genügt. Vom HGB übernommene Grundsätze stehen der beschriebenen Vorgehensweise bei der Bewertung nicht entgegen, denn z.B. im Versorgungsbereich sind jährlich spartenbezogene Abschlüsse zu erstellen. Auch auf internationaler Ebene wird eine spartenbezogene Berichterstattung angestrebt bzw. vielfach schon durchgeführt.

6.4.3 Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen

6.4.3.1 Allgemeines

Die in der Vorschrift vorgesehenen Bewertungsverfahren sind nicht nur anzuwenden, wenn nur eine Gemeinde Inhaber eines Unternehmens ist, sondern auch, wenn an einem Unternehmen mehrere Gemeinden beteiligt sind. Derartige Beteiligungsverhältnisse dürfen nicht dazu führen, dass jede Gemeinde für sich eine Unternehmensbewertung nach Beteiligungsanteil und Interessenlage vornimmt. Auch ein solches Unternehmen ist als Gesamtheit zu behandeln, für das ein Gesamtwert einheitlich zu ermitteln ist. Daher darf die Bewertung nicht in Abhängigkeit der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse und daher auch nicht nach unterschiedlichen Methoden vorgenommen werden. Es muss durch eine einheitliche Handhabung der dem Unternehmen der Gemeinden obliegenden zweckgerichteten Aufgabenerfüllung als wirtschaftliche Einheit in verselbstständiger Form zutreffend Rechnung getragen werden.

6.4.3.2 Das Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit

Jedes Unternehmen besteht aus einer Vielzahl von eigenständigen und gebrauchsfähigen Vermögensgegenständen. Es wird nur durch deren Vorhandensein und Ineinanderwirken zu einer Sachgesamtheit, denn es besteht ein einheitlicher Nutzungs- und Wertzusammenhang. Dies ermöglicht es, das Unternehmen als konkrete Bewertungseinheit zu erfassen und als zusammengesetzten bzw. sog. einheitlichen Vermögensgegenstand zu betrachten, um einen möglichst objektiven Wert bestimmbar zu machen. Diese Festlegung gilt nicht nur für das Unternehmen selbst, sondern wirkt sich auch auf Unternehmensbeteiligungen aus, um den Vermögenswert des einzelnen Gesellschafters zu erfassen. Der bilanziellen Einheitsbetrachtung stehen wegen der Verbundwirkungen und der wechselseitigen kausalen Beziehungen zwischen den einzelnen Objekten oder Teilbereichen des Unternehmens der Grundsatz der Einzelbewertung und das Saldierungsverbot nicht entgegen. Das gemeindliche Unternehmen ist daher nicht in seiner Vielzahl von Teilbetrieben zu betrachten, sondern als eine einzige Sachgesamtheit zu behandeln. Es bleibt auch dann eine Sachgesamtheit „Unternehmen“, wenn eine Gemeinde als Gesellschafter ausscheidet.

6.4.3.3 Bewertung eines Unternehmens mehrerer Gemeinden

Die Umstände, dass ansonsten selbstständig nutzbare Vermögensgegenstände wegen des bestehenden Nutzungs- und Funktionszusammenhangs zu einer einheitlichen Sache werden und dies auch für ein gemeindliches Unternehmen gilt, führt dazu, ein solches Unternehmen auch als einheitlichen Vermögensgegenstand zu bewerten bzw. das Unternehmen als eine Bewertungseinheit zu erfassen und entsprechend zu bilanzieren. Dies erfordert, den Unternehmenswert unter dieser Zielsetzung und für eine wirtschaftliche Einheit „Unternehmen“ zu ermitteln.

Diese Unternehmensbewertung lässt die zivilrechtlichen Vertrags- und Besitzverhältnisse grundsätzlich unberührt. Sie sind erst dann zu berücksichtigen, wenn zu klären ist, welche Gemeinde in welchem Umfang als wirtschaftlicher Eigentümer des bewerteten Unternehmens anzusehen ist, welcher Vermögensteilwert am gemeindlichen Unternehmen der einzelnen Gemeinde zuzurechnen und in ihrer Bilanz anzusetzen ist. Eine Teilbewertung eines gemeindlichen Unternehmens, bei der das Unternehmen faktisch in „wirtschaftliche Teilbetriebe“ aufgetrennt wird, um lediglich bezogen auf das Beteiligungsverhältnis einen (Teil-) Wert zu ermitteln, entspricht nicht den Grundsätzen über die Bewertung von Vermögensgegenständen. Auch beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einem Unternehmen besteht ein Anlass bzw. ein Bedarf für die Ermittlung eines anteiligen Wertes am Unternehmen. Die dafür notwendige Bewertung erstreckt sich auch dann auf das gesamte Unternehmen und nicht auf ausgewählte „Teilbereiche“. In diesen Fällen wird mit Hilfe einer Auseinandersetzungsbilanz das gesamte Unternehmen betrachtet, um daraus den möglichen Anteilswert bzw. Beteiligungswert zu bestimmen.

Eine Unternehmensaufteilung und -bewertung nur aus gesellschaftsrechtlicher Sicht könnte zudem zu einer Beliebigkeit bei der Bewertung führen. Um den Bewertungs- und Bilanzierungsgrundsätze zu genügen, muss die Bewertung jedoch willkürfrei sein, denn es gilt, den „inneren“ Wert des Anteils der jeweiligen Gemeinde als wirtschaftlichen Wert zu ermitteln. Dies kann nur gelingen, wenn dabei das Unternehmen einheitlich als Gesamtheit bewertet und das durch die Vorschrift zugelassene Wahlrecht einheitlich ausgeübt wird.

6.4.3.4 Auswahl des Bewertungsverfahrens

Wenn bei einem Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis von mehreren Gemeinden besteht und mindestens eine Gemeinde in dem Umfang am Unternehmen beteiligt ist, dass bei einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Gemeinde das Unternehmen nach dem Ertragswertverfahren oder nach dem Substanzwertverfahren zu bewerten wäre, ist dieses Verfahren als anzuwendendes Bewertungsverfahren zu bestimmen. Das Ergebnis daraus haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligungen in der Bilanz anzusetzen. Die zutreffende Bewertungsmethode für das Unternehmen ist aber auch unter Berücksichtigung der Erfordernisse für den gemeindlichen Gesamtabschluss einer Gemeinde festzulegen. So zeigt auch die Verpflichtung zur Konsolidierung eines Unternehmens nach § 50 Abs. 1 und Abs. 2 GemHVO NRW, dass diese Beteiligungsbewertung nach dem Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren vorzunehmen ist. In jedem dieser Bewertungsfälle ist der daraus ermittelte Gesamtwert von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Liegen keine Beteiligungsverhältnisse bei einer Gemeinde für eine Vollkonsolidierung im Rahmen des Gesamtabschlusses vor, sondern ist nach Unternehmen bei allen Gemeinden nach § 50 Abs. 3 GemHVO NRW zu konsolidieren, ist entsprechend zu verfahren, d.h. wegen der Einbeziehung in den Gesamtabschluss kann für die Bewertung dieses Unternehmens auch nur das Ertragswertverfahren oder Substanzwertverfahren in Betracht kommen. Auch in diesen Fällen ist der daraus ermittelte Gesamtwert dann von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Lediglich in den Fällen, in denen die Beteiligungen der Gemeinden an einem Unternehmen jeweils so gering sind, dass bei jeder am Unternehmen beteiligten Gemeinde das Unternehmen nach § 116 Abs. 3 GO NRW nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden braucht, kann dieses Unternehmen auch bei jeder Gemeinde mit dem anteiligen Eigenkapital bewertet und angesetzt werden. Aber auch in diesen Fällen gilt, eine Bewertungsmethode zwischen den beteiligten Gemeinden festzulegen. Es muss auch bei einer vereinfachten Bewertung gewährleistet werden, dass die Bewertung solcher Unternehmen trotz unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse nicht von den Gemeinden nach unterschiedlichen Methoden erfolgt und das Unternehmen insgesamt als Einheit behandelt wird. Die Anwendung von Vereinfachungen wird zudem dadurch begrenzt, dass der Unternehmenswert insgesamt mit der Summe der entsprechenden Wertansätze in den Bilanzen der einzelnen beteiligten Kommunen identisch sein muss.

6.4.3.5 Abstimmung der Unternehmensbewertung mit allen beteiligten Gemeinden

Bei der Bewertung eines Unternehmens, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind, ist zu beachten, dass der ermittelte gesamte Unternehmenswert mit der Summe der gebildeten Wertansätze aus den Bilanzen der beteiligten Gemeinden übereinstimmen muss. Dies erfordert mindestens, den Stichtag für die Unternehmensbewertung sowie das Bewertungsverfahren zwischen allen am Unternehmen beteiligten Gemeinden abzustimmen. Außerdem muss die gewählte Vorgehensweise bei der Bewertung im Einklang mit den haushaltsrechtlichen Grundsätzen „Wirtschaftlichkeit“ und Sparsamkeit“ stehen. Außerdem wird durch die Zusammenarbeit der Gesellschafter bei der Unternehmensbewertung unnötiger Aufwand vermieden, denn jeder Gesellschafter kann bezogen auf den Stichtag seiner Eröffnungsbilanz den anzusetzenden Wertansatz aus dem Bewertungsergebnis bestimmen.

6.4.4 Unternehmensbewertung unter Beachtung der öffentlichen Zwecksetzung des Unternehmens

Die Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung bewertet werden sollen. Nach § 107 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW darf sich die Gemeinde zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich betätigen, wenn u.a. ein öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert. Ob dies gegeben ist, bestimmt sich vor allem aus der Zielsetzung des gemeindlichen Handelns, bei der die wirtschaftliche Betätigung ein Instrument zur Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben ist. Nur eine wirtschaftliche Betätigung, die allein der Gewinnerzielung dient, dürfte nicht mit der Vorgabe der öffentlichen Zwecksetzung in Einklang stehen. Der Gemeinde steht aber bei der Errichtung, Übernahme oder Erweiterung eines Unternehmens ein Beurteilungsspielraum hinsichtlich des unbestimmten Rechtsbegriffs „öffentlicher Zweck“ zu, so dass es zur Abgrenzung im Einzelfall auf eine Gesamtwürdigung der örtlichen Gegebenheiten ankommt. Jeden-

falls ist eine Entscheidung in jedem Einzelfall der Bewertung einer Beteiligung an einem Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung zu treffen, bei mehreren beteiligten Gemeinden in gemeinsamer Zusammenarbeit, welches Verfahren zur Anwendung kommen soll.

6.4.5 Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung

Die Vorschrift bestimmt, dass die Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung unter Beachtung anhand des Ertragswertverfahrens oder des Substanzwertverfahrens bewertet werden sollen. Dieses Wahlrecht kann auf ein Unternehmen nur einheitlich angewendet werden. Die Verfahren werden nachfolgend aufgezeigt.

Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung	
Ertragswertverfahren	Substanzwertverfahren
Betriebsergebnis vor Zinsen und Ertragssteuern	Anschaffungs- oder Herstellungskosten (AHK)
- Ertragssteuern	- bislang auf die AHK angefallene Abschreibungen
+ Abschreibungen	- Fremdkapital und Rückstellungen
- Investitionen	+ Schätzwert - immaterielle Güter, z.B. Lizenzen
+/- Veränderungen des Nettoumlaufvermögens	
= Cashflow	
x unterstellte Kapitalverzinsung	
Unternehmenswert	Unternehmenswert

Abbildung 112 „Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“

6.4.5.1 Ertragswertverfahren (Ertragsüberschussrechnung)

Mit der Ertragswertmethode wird der Wert einer Beteiligung unter der Annahme ausschließlich finanzieller Ziele durch den Barwert der zukünftigen Nettozuflüsse an die Gemeinde ermittelt. Die Nettozuflüsse ergeben sich vorrangig aufgrund des Anspruchs der Gemeinde auf Ausschüttung der von ihrem Unternehmen erwirtschafteten finanziellen Überschüsse. Die Ertragsbewertung setzt daher eine Prognose über die künftigen dem Unternehmen entziehbaren finanziellen Überschüsse voraus. Dies wird auf der Grundlage einer Ertragsüberschussrechnung ermittelt, bei der für die Bewertung die Planungsrechnungen des Unternehmens herangezogen werden. Für eine sachgerechte Bewertung ist es erforderlich, dass die Planungsrechnungen alle wertrelevanten Faktoren beinhalten und alle Annahmen und Ansätze schlüssig sind.

6.4.5.2 Substanzwertverfahren

Die Gemeinden verfügen vielfach über Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung, die vorrangig der Erreichung von Zielen aus der sachlichen Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen, z.B. Unternehmen des öffentlichen Personennahverkehrs. Der Wert eines solchen Unternehmens lässt sich sachgerecht durch die Anwendung substanzwertorientierter Bewertungsverfahren ermitteln. Er gibt an, welcher Betrag aufgewendet werden müsste, um ein vergleichbares Unternehmen mit gleicher Leistungsfähigkeit zu errichten. Die werthaltige Substanz ist grundsätzlich unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens als Rekonstruktions- oder Substanzwert zu ermitteln, bei der nicht nur die Vermögenswerte des Unternehmens, sondern auch seine Schulden zu berücksichtigen sind. Der Wertansatz für die gemeindliche Bilanz ist nicht unter der Annahme der Liquidation (Aufgabe oder Veräußerung) des Unternehmens als Liquidationswert zu bestimmen.

6.4.5.2.1 Wertansatz aus ermitteltem Substanzwert des Unternehmens

Der Wertansatz in der Eröffnungsbilanz für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung ist nach Sinn und Zweck der Verpflichtung der Gemeinde zur Fortführung der Aufgabenerfüllung auf die Unternehmensfortführung auszurichten. Weil das betreffende Unternehmen weiterhin gemeindliche Aufgaben erledigt, ist unter der Annahme der Fortführung des Unternehmens der Substanzwert zu ermitteln. Dadurch sollen die Kosten festgestellt werden, die entstehen würden, wenn das Unternehmen in seinem gegenwärtigen Zustand neu errichtet werden sollte (Rekonstruktionswert). Der Substanzwert eines Unternehmens wird bestimmt durch den Anschaf-

fungs- oder Herstellungswert, den aktuellen Zustand, die technische Nutzungs- und Lebensdauer sowie die vorhandenen immateriellen Werte, aber auch durch die Berücksichtigung der Schulden des Unternehmens. Nur der Substanzwert als Rekonstruktionswert kommt als Wertansatz für die gemeindliche Eröffnungsbilanz in Betracht.

6.4.5.2.2 Ansatz des Liquidationswertes eines Unternehmens nicht zulässig

Bei der Ermittlung des Liquidationswertes eines Unternehmens wird unterstellt, dass das Unternehmen nicht weitergeführt, sondern aufgegeben oder veräußert werden soll. Daher wird bei einer darauf ausgerichteten Unternehmensbewertung geschätzt, welcher Erlös beim Verkauf des Unternehmens (Verkauf der Vermögensgegenstände abzüglich der Kosten der Liquidation und der Schulden) erzielt werden könnte. Das Unternehmen wird dabei lediglich als Ansammlung von wirtschaftlichen Gütern betrachtet. Zudem erfolgt die Ermittlung des Vermögenswertes unter der Annahme schlechter Verwendungsverhältnisse und einer ungünstigen Realisierung des Verkaufs. Es wird immer die Stilllegung des Betriebes und eine Einzelverwertung der vorhandenen Vermögensgegenstände angenommen, so dass bei dieser Wertermittlung viele wertsteigernde Faktoren außer Acht gelassen werden. Außerdem sind auch sämtliche Verpflichtungen aus der Aufgabe des Unternehmens in die Bewertung einzubeziehen und neben den bestehenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen vom möglichen Veräußerungserlös in Abzug zu bringen. Der Liquidationswert stellt deshalb nur die absolute Wertuntergrenze eines zu beurteilenden Unternehmens dar. Er ist im Sinne des in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden vorsichtig geschätzten Zeitwertes als Wertansatz für ein Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung grundsätzlich nicht geeignet und daher auch als solcher zulässig.

6.4.5.2.3 Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten nicht zulässig

Auch ein Ansatz von auf andere Weise ermittelten Werten für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung ist in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nicht zulässig. So darf ein Wertansatz von der Gemeinde weder allein auf ihrer historischen Stammeinlage im Unternehmen aufgebaut noch lediglich im Umfang der Stammeinlage als Wertansatz für die Eröffnungsbilanz verwendet werden. Auch wenn Gesellschaftsverträge für den Fall der Auflösung der Gesellschaft ggf. nur die Rückzahlung der Stammeinlage vorsehen und der diesen Betrag übersteigende Veräußerungserlös für gemeinnützige Zwecke zu verwenden ist, stellt dies keinen ausreichenden Grund dar, als Wertansatz für die Eröffnungsbilanz den Betrag der Stammeinlage einzusetzen.

6.5 Zu Satz 4 (Vereinfachungen bei den Bewertungsmethoden):

6.5.1 Allgemeines

Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann, also auf Faktoren, die die künftigen Ein- und Auszahlungen des Unternehmens beeinflussen sowie auf Faktoren, die sich auf den Kapitalisierungszinssatz auswirken. In geeigneten Umfang sollen dabei zur Vereinfachung vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden.

6.5.2 Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode

Nach der Vorschrift darf die Wertermittlung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren unter Berücksichtigung vorhandener Planungsrechnungen beschränkt werden. Gleichwohl wird eine vollständige Bewertung erwartet. Eine Beschränkung auf die "wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren" kann daher nicht bedeuten, dass etwa Umsätze nur auf Basis ausgewählter Ertragspotentiale einbezogen werden. Zulässig ist es jedoch, die Plausibilisierung der Plandaten auf einer aggregierten Ebene durchzuführen und dadurch auf die wesentlichen wertbestimmenden Faktoren einzugrenzen. Wertbestimmende Faktoren sind dabei zu differenzieren in Faktoren, welche die künftigen Ein- bzw. Auszahlungen beeinflussen, sowie in Faktoren, welche den Kapitalisierungszinssatz beeinflussen. Strukturbrüche und unschlüssige Entwicklungen in den wesentlichen wertbestimmenden Fak-

toren. z.B. Mengen- und Preisentwicklungen oder Entwicklungen des spezifischen Personalaufwandes, bedürfen einer sachgerechten Begründung.

6.5.3 Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren:

Beim Substanzwertverfahren werden entweder die historischen Anschaffungskosten der Vermögenswerte auf den Bewertungsstichtag indiziert oder zum Bewertungsstichtag die Wiederbeschaffungswerte ermittelt. Durch Absetzung zeitanteiliger linearer Abschreibungen nach Maßgabe der wirtschaftlichen Nutzungsdauern ergeben sich die Werte. Auch hier kann die Bewertung auf die wesentlichen wertbeeinflussenden Faktoren begrenzt werden. In vielen Fällen wird es ausreichen, für die wesentlichen Aktiva genauere Berechnungen anzustellen. Die übrigen Aktiva können zumeist im Rahmen pauschaler Hinzuschätzungen erfasst werden. Es wird im Einzelfall die Vereinfachung zu bestimmen sein. Dazu soll gelten: Es ist so genau wie möglich zu bewerten. Vereinfachungen können so weitgehend vorgenommen werden, wie die Informationsfunktion des Abschlusses nicht unangemessen beeinträchtigt wird.

7. Zu Absatz 7 (Bewertung von Wertpapieren):

Wegen der möglichen Wertänderungen von Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, ist es für diese Wertpapiere, die i.d.R. auch von der Gemeinde über längere Zeit gehalten werden, sachgerecht, ihren in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wert aus einer Zeiträumbetrachtung zu ermitteln. Die Vorschrift sieht deshalb vor, diese Wertpapiere mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen.

Für die Ermittlung des Wertes können auf einem Markt notierte Preise herangezogen werden, also Preise, zu denen eine Transaktion dieser Finanzanlage erfolgt ist. Für die Ermittlung ist der konkrete Zeithorizont zu beachten, aus dem die Preisnotierungen für die Bestimmung des Wertansatzes herangezogen werden können. Ein Vergleich mit anderen vergleichbaren Finanzanlagen oder nur eine Schätzung ist für die Ermittlung eines Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen nicht ausreichend. Gemäß ihrer Zweckbestimmung ist es erforderlich, die Wertpapiere entweder dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

8. Zu Absatz 8 (Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes):

8.1 Allgemeines

Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen finden die gesetzlichen Regelungen für den „Dauerbetrieb“ grundsätzlich auch für die in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände Anwendung (vgl. § 35 GemHVO NRW). Da jedoch zum Zeitpunkt der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bereits viele abnutzbare Vermögensgegenstände im Gebrauch der Gemeinde sind, wird durch diese Vorschrift nochmals klargestellt, dass auf der Grundlage der allgemeinen Regelungen über die Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur die noch mögliche Restnutzungsdauern dieser Vermögensgegenstände zu ermitteln sind. Dies kann in Einzelfällen Schwierigkeiten bereiten, wenn bereits Gebäude mehrfach umgebaut und saniert worden sind oder seit Generationen genutzt werden und eine weitere Nutzung vorgesehen ist. Die Vorschrift verlangt jedoch nicht, auch einen fiktiven Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt zu ermitteln.

8.2 Ermittlung der wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes

Die wirtschaftliche Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes ist unter Einbeziehung der noch vorgesehenen weiteren Nutzung, seines Alters und seiner bisherigen Nutzung einschließlich seiner Instandsetzungen und

Veränderungen bzw. Erweiterungen u.a. örtlicher Gegebenheiten sorgfältig und sachgerecht zu schätzen. Bei der Bewertung ist hinsichtlich der durchgeführten Modernisierungen auch darauf abzustellen, wie lange danach der Vermögensgegenstand, bezogen auf den Bewertungsstichtag, bereits im verbesserten Zustand genutzt wurde. Dazu ist auch die nach § 35 Abs. 3 GemHVO NRW vom Innenministerium bekannt gegebene „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer kommunaler Vermögensgegenstände“ (vgl. Nr. 1.5.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW 6300), einzubeziehen, mit der ein Zeitrahmen für die wirtschaftliche Nutzungsdauer gemeindlicher Vermögensgegenstände festgesetzt wurde.

8.3 Festsetzung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes

Die Festsetzung der Restnutzungsdauer von Vermögensgegenständen setzt grundsätzlich voraus, dass der abnutzbare Vermögensgegenstand nach seinem Zustand zum Stichtag der Eröffnungsbilanz noch nutzungsfähig ist und von der Gemeinde im Rahmen des Möglichen weiterhin genutzt werden soll. Als Restnutzungsdauer gilt die ab dem Eröffnungsbilanzstichtag verbleibende Nutzungsdauer eines gemeindlichen Vermögensgegenstandes. Die Nutzungsfähigkeit des Vermögensgegenstandes muss unter Berücksichtigung seines Alters und seines Zustandes festgestellt und durch Alterswertminderung und Minderungen wegen Mängel bzw. Schäden (nicht durch Abschreibungen vor der Eröffnungsbilanz) in das Bewertungsergebnis eingeflossen sein. Unter Einbeziehung der Nutzungsfähigkeit kann dann grundsätzlich im Rahmen eines Vergleichs mit einem gleichartigen neuwertigen Vermögensgegenstand eine noch mögliche Restnutzungsdauer ermittelt werden. Dazu kann mit Hilfe der Abschreibungstabelle und dabei für den Neuwert mit 100 % eine zulässige Nutzungsdauer bestimmt werden. Hätte z.B. ein neuwertiger Vermögensgegenstand eine Nutzungsdauer von 50 Jahren und der bewertete Vermögensgegenstand noch eine Nutzungsfähigkeit von 20 %, so ergäbe dies eine mögliche Restnutzungsdauer des anzusetzenden Vermögensgegenstandes von 10 Jahren. Bestehen Zweifel über das ermittelte Ergebnis können ggf. mit Hilfe von technischem Sachverstand oder anderen Informationen über technische (Rest-) Nutzungsdauern eine Überprüfung und ggf. Korrekturen vorgenommen werden.

9. Zu Absatz 9 (Bewertungsrichtlinie):

Für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist es von herausragender Bedeutung, dass bei den Gemeinden die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz nachvollziehbar und sicher sind und ein hohes Maß an einer gleichen Bilanzierung und Bewertung besteht. Daher ist es aus gemeindeübergreifender Sicht sachgerecht, bei Bedarf die Gemeinden bei der Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz durch einen Bewertungsleitfaden zu unterstützen und wichtige Verfahrensweisen zu vereinheitlichen und zu konkretisieren. Vor diesem Hintergrund wurde durch den Absatz 9 eine Ermächtigungsgrundlage für das Innenministerium geschaffen, um bei erkennbarem Bedarf bei den Gemeinden die eine einheitliche Vorgehensweise bei der Bilanzierung und Bewertung von Vermögensgegenständen und Schulden für die Eröffnungsbilanz in jeder Gemeinde zu sichern.

Dem Innenministerium liegen bisher keine Erkenntnisse vor, die es zwingend erforderlich machen, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung noch weitergehende Vorschriften in Form eines Bewertungsleitfadens oder mehrerer Bewertungsleitfäden auf der Grundlage der Ermächtigung in § 55 Abs. 9 GemHVO NRW zu erlassen. Es ist bisher kein gemeindeübergreifendes Erfordernis dafür erkennbar, so dass bisher davon abgesehen worden ist, landeseinheitliche Bewertungsleitfäden zu bestimmten Sachverhalten zu erstellen. Außerdem sollen aus Landessicht neue Standards für die Gemeinden im Rahmen des NKF möglichst vermieden werden, wenn dafür keine Bedingungen vor Ort vorliegen oder dieses nicht zwingend aus dem Gesamtkonzept des NKF heraus erforderlich ist.

EEEEEEEEEEEE

§ 56

Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

- (1) ¹Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. ²Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.
- (2) Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.
- (3) ¹Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. ²Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).
- (4) Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können übernommen werden.
- (5) ¹Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. ²Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

Erläuterungen zu § 56:

I. Allgemeines

Für die Eröffnungsbilanz werden in der Vorschrift ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur besondere Vereinfachungen bei der Bewertung zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppelte Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch, weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist. Bei der Inanspruchnahme von Bewertungsvereinfachungen ist zudem der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Bewertungszwecks zu beachten.

Neben den bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens kommen für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz die in dieser Vorschrift genannten zusätzlichen Vereinfachungen für das NKF zur Anwendung. Wird von diesen Vereinfachungsverfahren Gebrauch gemacht, ist dieses im Anhang zu erläutern.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Vereinfachung für geringwertige Vermögensgegenstände):

Durch die Vorschrift wird zugelassen, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände nicht angesetzt werden müssen, für die ein Zeitwert ermittelt wird, der 410 Euro ohne Umsatzsteuer nicht übersteigen darf. Diese Vereinfachungsregelung führt auch dazu, dass im Rahmen der Inventur für die Eröffnungsbilanz solche wertmäßigen Vermögensgegenstände nicht gezählt bzw. erfasst werden müssen. Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze ist dem Einkommensteuerrecht entnommen. Sie ist anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür in Betracht. Bei der Frage der Wertgrenze ist die Umsatzsteuer kostenmindernd zu berücksichtigen.

Dies beinhaltet auch, dass die in § 29 Abs. 3 GemHVO NRW enthaltene Regelung „Auf die Erfassung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens mit einem wertmäßigen Betrag von unter 60 Euro kann verzichtet werden.“ durch die Regelung des Satzes 1 miterfasst wird. Die Wertgrenze von 60 Euro findet sich im Handelsrecht und dient der Vereinfachung, z.B. für die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die insbesondere dann von untergeordneter Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind, wird auf eine Aktivierung grundsätzlich verzichtet, wenn diese einen Wert von 60 Euro nicht übersteigen. Sie können von der Gemeinde unmittelbar in die Ergebnisrechnung als Aufwendungen einbezogen werden. Diese Vermögensgegenstände müssen deshalb auch nicht in die Inventur einbezogen werden.

Vor Ort ist eigenverantwortlich zu entscheiden, ob und ggf. bei welchen Vermögensgegenständen von dem Wahlrecht dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird, um im Ergebnis eine Erleichterung zu erreichen. Gleichwohl gebietet es die Ordnungsmäßigkeit der Verwaltung, dass die Gemeinde einen Überblick über die in der Verwaltung eingesetzten und verfügbaren Gegenstände ihrer Geschäftsausstattung hat. Dies gewährleistet eine notwendige und ausreichende Ausstattung ihrer Beschäftigten und trägt zur Sicherung der Aufgabenerfüllung bei. Die Übersicht über die Gegenstände sollte so gestaltet werden, dass doppelte Erfassungen und Nachweise vermieden werden. Weil vielfach aber eine Erfassung und Aktivierung auch von Vermögensgegenständen mit geringem Wert von der Gemeinde gewünscht wird, ist ergänzend bestimmt worden, dass Vermögensgegenstände, die noch länger als ein Jahr genutzt werden, mit ihrem Zeitwert oder mit einem Erinnerungswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden können.

2. Zu Absatz 2 (Währungsumrechnung):

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. wegen der Darstellung der Beträge in einer einheitlichen Währung in der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen sind. Der Ansatz entspricht damit dem Betrag, der in Euro eingesetzt werden muss, um die für die Rückzahlung notwendigen Mittel in fremder Währung zu beschaffen. Da die Fremdwährungsmittel angekauft werden müssen, ist als Umrechnungskurs der Briefkurs am Bilanzstichtag vorgesehen worden. Bei Forderungen und geleisteten Anzahlungen soll der Geldkurs zur Anwendung kommen, da mit einer (Rück-) Zahlung der Gemeinde an die Dritten nicht gerechnet wird. Die Grundlagen der Währungsumrechnung für die Bilanzposten, denen Fremdwährungsbeträge ganz oder teilweise zu Grunde liegen, sind im Anhang anzugeben. Dabei muss die Angabe im Anhang nicht alle Details der gewählten Umrechnungsmethode enthalten. Es sollte jedoch die Art des Umrechnungskurses, die angewandten Bewertungsgrundsätze und ggf. Währungsgewinne oder Währungsverluste angegeben werden.

3. Zu Absatz 3 (Vereinfachung für die Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen):

Es ist bestimmt worden, dass eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen unterbleiben kann, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Dies ist außerdem beim Infrastrukturvermögen möglich. Diese Regelung über die Behandlung von betrieblichen Einrichtungen und Anlagen lässt zu, dass grundsätzlich auch fest eingebaute Gegenstände in gemeindlichen Gebäuden, z.B. Einbauküche, Ladentheke und andere ähnliche Gegenstände, darunter erfasst werden, denn diese stellen i.d.R. im Einzelfall einen selbstständigen beweglichen Vermögensgegenstand dar. Die Regelung gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).

4. Zu Absatz 4 (Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation):

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass vorhandene und zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände in die gemeindliche Eröffnungsbilanz übernommen werden können. Macht die Gemeinde von dieser

Regelung Gebrauch, kann sie Wertansätze auf der Grundlage von historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nur übernehmen, wenn diese tatsächlich ihrer Gebührenkalkulation zu Grunde gelegt sind. Dies gilt für die Übernahme von Wiederbeschaffungswerten aus der Gebührenkalkulation in die gemeindliche Eröffnungsbilanz entsprechend. Daher besteht für die Gemeinde nur ein Wahlrecht zwischen Wertansätzen nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert und den für die Gebührenkalkulation tatsächlich ermittelten Wertansätzen. Es ist nicht zulässig, in der Eröffnungsbilanz Wertansätze anzusetzen, die abweichend vom tatsächlichen Geschehen in der Gebührenkalkulation ermittelt wurden, z.B. statt nach Wiederbeschaffungswerten dann nach historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Die präzise Festlegung durch den Bezug auf die „Gebührenkalkulation“ stellt nur einen konkreten Zusammenhang mit dem kommunalen Abgabenrecht her und dient der eindeutigen Abgrenzung bzw. der Bestimmung des Rahmens der Vereinfachungsmöglichkeit zur Übernahme bereits für Abgabenzwecke ermittelter Werte. Sie lässt eine Erweiterung auf die Übernahme von Wertansätzen für Vermögensgegenstände, die einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) zugeordnet sind, nicht zu. Eine solche Übernahme ist mit der Vereinfachungsregelung dieses Absatzes auch nicht beabsichtigt worden, da der BgA lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ wird und die Wertansätze der Vermögensgegenstände darauf ausgerichtet sein müssen, z.B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer.

5. Zu Absatz 5 (Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils):

5.1 Allgemeines

Auch auf der Passivseite sind Besonderheiten bei Ermittlung von Sonderposten in der Eröffnungsbilanz zu berücksichtigen. Diese Vorschrift ermöglicht es, bei gleichartigen Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z.B. Projektförderung Stadtteilerneuerung, den Vom-Hundert-Anteil auch mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren als pauschaliert ermittelter Zuwendungsanteil zu ermitteln.

Ausgangspunkt für die Bildung von Sonderposten in der Eröffnungsbilanz sind grundsätzlich die Vermögensgegenstände, die in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden sollen und nicht das Aufzeigen der erhaltenen Zuwendungen bzw. von Finanzierungsvorgängen. Daher muss die Grundeinheit für das Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils immer nach den Arten oder Gruppen der Vermögensgegenstände gebildet werden, für die eine solche Ermittlung notwendig wird. Es muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, sondern auch alle Vermögensgegenstände, zu denen mit Hilfe des ermittelten Ergebnisses dann Sonderposten gebildet werden sollen. Liegen bei der Gemeinde keine Unterlagen über die Finanzierung der „angesetzten“ Vermögensgegenstände mehr vor, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie z.B. durch andere aufzubewahrende Unterlagen, oder durch andere Stellen die notwendigen grundlegenden Informationen zur Bestimmung von Sonderposten erhält. Für die Eröffnungsbilanz muss von der Gemeinde gewährleistet werden, dass alle Vermögensgegenstände, denen Sonderposten zugeordnet werden, auch zuwendungsfinanziert sind.

5.2 Ermittlung mit Hilfe von Stichproben

Der Ansatz von Sonderposten kann damit neben einer Einzelwertermittlung auch je Vermögensart pauschaliert ermittelt werden. Bei Stichproben sollte darauf geachtet werden, dass in die Stichprobe möglichst 10 % der Vermögensmasse, die es zu beurteilen gibt oder die als Basis der Stichprobe dienen soll, einbezogen werden. Wenn es im Einzelfall geboten und ausreichend sicher ist, können auch kleinere Anteile einbezogen werden. Auch muss bei Stichproben vermieden werden, unterschiedliche Arten von Vermögensgegenständen in die Stichprobe einzubeziehen, z.B. alle Kategorien von Straßen in einer Stichprobe. Die Vereinfachung darf nur dann angewendet werden, wenn es sich um gleichartige Vermögensgegenstände (gleiche Typen) handelt. Lediglich für Einzelfälle, in denen Vermögensgegenstände durch einen Maßnahmencharakter sachlich miteinander verbunden sind, kann von der Vorgabe der Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände abgewichen werden.

5.3 Pauschale Ermittlung nur für gleiche Arten oder Gruppen von Vermögensgegenständen

Die Festlegung der pauschalen Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten von geförderten Vermögensgegenständen der gleichen Arten oder Gruppe stellt auf die gleiche Beschaffenheit der Vermögensgegenstände ab. Eine gleiche Art im Sinne der Vorschrift ist jedoch nicht gegeben, wenn unterschiedliche Vermögensgegenstände für die gleiche Funktion, d.h. für das gleiche Vorhaben im Rahmen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung eingesetzt werden sollen. Soll auch in diesen Fällen eine pauschale Ermittlung eines Vom-Hundert-Anteils erfolgen, müssen nach der Vorschrift die betreffenden Vermögensgegenstände durch eine Fördermaßnahme verbunden sein. Diese Vorgaben für den Ansatz von Vermögensgegenständen sollen u.a. gewährleisten, dass die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, denn für derart finanzierte Vermögensgegenstände dürfen Sonderposten gebildet werden. Fehlen Unterlagen kann die Gemeinde ggf. auch durch andere Stellen die notwendigen Informationen erhalten. Die Verpflichtung, bei einer pauschalen Ermittlung des Zuwendungsanteils für die Bildung von Sonderposten einen konkreten Bezug zu gleichen Arten oder Gruppen der in der Bilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände herzustellen, gilt auch deshalb, weil die Sonderposten immer im Gleichklang mit den mit ihnen in Verbindung stehenden (ihnen zugeordneten) Vermögensgegenständen aufzulösen oder nicht aufzulösen sind.

5.4 Andere geeignete Verfahren zur Ermittlung des Zuwendungsanteils

Die Vorschrift lässt die Ermittlung des Zuwendungsanteils nicht nur mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben, sondern auch durch andere geeignete Verfahren zu. Auch bei diesen Verfahren muss die Grundeinheit immer durch Arten oder Gruppen der Vermögensgegenstände bestimmt sein, für die ein Zuwendungsanteil ermittelt werden soll. Es muss zudem gewährleistet sein, dass nicht nur die betreffenden Vermögensgegenstände der Grundeinheit zuwendungsfinanziert sind, sondern alle Vermögensgegenstände, bei denen das ermittelte Ergebnis für die Bildung von Sonderposten genutzt werden soll. Soweit es sich um die Ermittlung des Zuwendungsanteils des Landes Nordrhein-Westfalen handelt, hat es in der Vergangenheit (vor dem Jahre 2002) fast immer nur einzelne (projekt-) maßnahmenbezogene Förderungen gegeben. Nur für diese Förderungen, nicht aber für die vom Land gewährten Investitionspauschale, bedarf es einer Ermittlung des Zuwendungsanteils an der Finanzierung gemeindlicher Vermögensgegenstände.

5.5 Ermittlung nicht aus aufgabenbezogenen Summendaten aus dem kameralem Vermögenshaushalt

Die Bilanzierung von Sonderposten muss der Einzelbewertung von Vermögensgegenständen in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz und u.a. auch der in der Vergangenheit gewährten Einzelförderung des Landes gerecht werden. Sie dient nicht dazu, die aufgabenbezogene Haushaltswirtschaft der Gemeinde in den vergangenen Haushaltsjahren darzustellen, wie es Aufgabe der Unterabschnitte im kameralem Vermögenshaushalt ist. Die Ermittlung des Zuwendungsanteils mit Hilfe aufgabenbezogener Summendaten, z.B. die gesamten Zahlungen für eine bestimmte gemeindliche Aufgabe aus dem betreffenden Unterabschnitt des kameralem Vermögenshaushalts, stellt daher kein geeignetes Verfahren im Sinne dieser Vereinfachungsvorschrift dar. Eine solche Ermittlungsform wird den Erfordernissen der Einzelfallbezogenheit bzw. Einzelbewertung sowie der den Gemeinden gewährten finanziellen Unterstützungen nicht in einem ausreichenden Maße gerecht.

Bei einer Durchschnittsbildung mit aufgabenbezogenen Summenbeträgen aus den kameralem Vermögenshaushalt über mehrere Haushaltsjahre fehlt es ebenfalls an dem notwendigen konkreten Bezug zu den in der gemeindlichen Eröffnungsbilanz anzusetzenden einzelnen Vermögensgegenständen bzw. zu einer Art oder Gruppe von Vermögensgegenständen, denn ein Unterabschnitt im kameralem Vermögenshaushalt stellt keine Vermögensart, sondern bildet lediglich die vermögenswirksamen Vorgänge bei der Aufgabenerfüllung der Gemeinde ab. Daher steht ein Verfahren auf der Grundlage unterabschnittsbezogener Summen weder mit der Aufgabe der Eröffnungsbilanz noch mit der durch diese Vorschrift zugelassenen Vereinfachung in Einklang. Es ist deshalb für die Berechnung des Zuwendungsanteils bzw. für die Ermittlung eines durchschnittlichen Zuwendungsanteils bei gemeindlichen Vermögensgegenständen nicht zulässig und kann auch nicht über den Hinweis auf kaufmännische Gepflogenheiten zur Anwendung kommen. Auch ein Verweis auf die grundsätzliche Vorgabe einer Einzelbewertung der Vermögensgegenstände nach § 32 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO NRW und den zu beachtenden GoB führt nicht zu einer Ermittlung des Zuwendungsanteils auf der Grundlage aufgabenbezogener Summendaten aus

dem kameralen Vermögenshaushalt. Die Einzelbewertung verlangt vielmehr, bei der Ermittlung Wertansätze für die Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz die tatsächlich gewährte Zuwendung zu berücksichtigen.

5.5 Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung

Ein pauschal ermittelter Zuwendungsanteil darf für die Bildung von Sonderposten nur eingesetzt werden, wenn sichergestellt ist, dass der mit dem jeweiligen Sonderposten in Verbindung stehende Vermögensgegenstand im Zeitpunkt seiner Anschaffung oder Herstellung auch mit Hilfe von Zuwendungen finanziert worden ist. Liegen nur Kenntnisse aus wenigen Jahren über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vor, werden aber auch noch gleichartige Vermögensgegenstände aus davor liegenden Zeiträumen genutzt werden, lässt dies nicht automatisch den Schluss zu, dass auch die älteren Vermögensgegenstände in ähnlicher Art und Weise bezuschusst worden sind. Von der Gemeinde muss für die Bestimmung der Vermögensgegenstände, auf Grund derer Sonderposten mit Hilfe eines pauschal ermittelten Zuwendungsanteils gebildet werden sollen, eine nachvollziehbare Grundlage geschaffen werden.

Fehlen Unterlagen über die betreffenden Vermögensgegenstände, muss die Gemeinde dafür Sorge tragen, dass sie ggf. auch durch andere Stellen die notwendigen Informationen erhält, damit gewährleistet werden kann, dass die in die Ermittlung der Sonderposten einbezogenen Vermögensgegenstände auch zuwendungsfinanziert sind. Es ist nicht ausreichen, lediglich vor Ort Vermutungen über die in der Vergangenheit erfolgte Finanzierung anzustellen oder einfach anzunehmen, die Vermögensgegenstände seien zuwendungsfinanziert. Eine derartige Vorgehensweise ist auch durch die mit der Vorschrift beabsichtigte Vereinfachung nicht gedeckt. Es fallen nur die Fälle unter diese Vereinfachungsvorschrift, bei denen die Finanzierungsverhältnisse aus den gewährten Zuwendungen nicht in jedem Einzelfall bekannt sind, gleichwohl aber belegbar ist, dass tatsächlich eine Zuwendungsfinanzierung stattgefunden hat. Zudem erfordern der nach den GoB zuführende Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit sowie die Richtigkeit und Willkürfreiheit nachvollziehbare Aufzeichnungen über die angesetzten Vermögensgegenstände, damit beurteilt vor Ort werden kann, ob eine objektive Richtigkeit bei den gebildeten Sonderposten gegeben ist. Um der Vorschrift und den Bilanzierungsgrundsätzen für Sonderposten zu genügen, müssen Kenntnisse über die frühere Finanzierung der heute noch von der Gemeinde genutzten Vermögensgegenstände vorhanden sein.

5.6 Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid

Für die Ermittlung des Zuwendungsanteils ist zu beachten, dass nicht immer die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben herangezogen werden dürfen, denn diese können z.T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichen. So findet z.B. das unter § 54 Abs. 1 GemHVO NRW aufgezeigte Berechnungsschema auch hier Anwendung.

5.7 Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten

Bei der Bildung der Sonderposten für erhaltene investive Zuwendungen oder Beiträge für abnutzbare Vermögensgegenstände ist auch deren Auflösungszeitraum zu bestimmen. Dieser ist nach der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu bestimmen, dem der Sonderposten zugeordnet worden ist, denn die Restnutzungsdauer des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes wird im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer bestimmt, um eine zutreffende Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung zu gewährleisten. Die ertragswirksame Auflösung des Sonderpostens hat daher anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu erfolgen.

EEEEEEEEEEEE

§ 57

Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

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

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

angesetzt worden sind, so ist in der später aufzustellenden Bilanz der Wertansatz zu berichtigen, wenn es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handelt. ²Eine Berichtigungspflicht besteht auch, wenn am späteren Abschlussstichtag die fehlerhaft angesetzten Vermögensgegenstände nicht mehr vorhanden sind oder die Schulden nicht mehr bestehen. ³Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag bestehenden objektiven Verhältnisse.

(2) ¹Ist eine Berichtigung vorzunehmen, so ist eine sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. ²Wertberichtigungen oder Wertnachholungen sind im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben. ³Eine Berichtigung von Wertansätzen durch eine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen ist nicht zulässig.

Erläuterungen zu § 57:

I. Allgemeines

Im kaufmännischen Bereich ist die Änderung von Form und Inhalt einer Bilanz nur unter bestimmten Bedingungen möglich. Die Änderungen können sich dabei sowohl auf fehlerfreie als auch auf fehlerhafte Bilanzansätze beziehen. Für kaufmännische Eröffnungsbilanzen gibt es eine gesetzliche Regelung im Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung (D-Markbilanzgesetz – DMBilG vom 23.09.1990 (BGBl. II S. 885, 1169)). In Anlehnung an die Vorschrift des § 36 dieses Gesetzes ist im NKF die Änderung fehlerhafter oder die Nachholung unterlassener Ansätze der Eröffnungsbilanz vorgesehen (Bilanzberichtigung). Die Vorschrift hat den Zweck, ergänzend zu und unter Beachtung des § 92 GO NRW, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen sowie ihre Nachholung in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde. Zudem ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf vier Jahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden (vgl. § 92 Abs. 7 GO NRW).

Die Möglichkeit der Berichtigung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz ist auf eine Anpassung oder Nachholung der Wertansätze in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage der künftigen gemeindlichen Haushaltswirtschaft und nicht auf eine Korrektur der jährlichen Ergebnisrechnung ausgerichtet. Werden dagegen aber in den zukünftigen Haushaltsjahren auf Grund des durch eine Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage die Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW überschritten, kann für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW entstehen.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Berichtigung der Eröffnungsbilanz):

1.1 Allgemeines

Die Vorschrift bezeichnet ausdrücklich die Fallgestaltungen, bei deren Vorliegen eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz vorzunehmen ist. Eine Berichtigung soll erfolgen, wenn sich bei der Aufstellung späterer Jahresab-

schlüsse ergibt, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden mit einem zu niedrigen Wert, mit einem zu hohen Wert, zu Unrecht oder zu Unrecht nicht angesetzt worden sind. Dabei muss es sich um einen wesentlichen Wertbetrag handeln. Fehlerhaft sind Ansätze einer festgestellten Eröffnungsbilanz, bei denen ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Eröffnungsbilanz oder ein Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegt. Nachzuholen ist ein Ansatz, der zu Unrecht nicht in der gemeindlichen Bilanz enthalten ist. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit bzw. eines Nachholungsbedarfs sind die am Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Zur Vereinfachung erfolgt die Berichtigung der Eröffnungsbilanz im aktuellen, noch nicht festgestellten Jahresabschluss.

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze oder ihrer Nachholung ergibt sich aus dem Ziel und dem Zweck der Eröffnungsbilanz. Deshalb sind alle wesentlichen Fehler zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler können dabei unberücksichtigt bleiben. Außerdem ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Lediglich bei der Nachholung eines Wertansatzes ist wie bei der Erstbilanzierung im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz die Ausübung von Wahlrechten zulässig.

1.2 Berichtigung der Wertansätze der Eröffnungsbilanz

Unter der Berichtigung von Wertansätzen nach Satz 1 dieser Vorschrift ist auf Grund der ausdrücklich aufgezählten Fallgestaltungen nicht nur eine Veränderung der in der Eröffnungsbilanz vorhandenen Wertansätze, sondern auch die Nachholung fehlender Wertansätze zu subsumieren. So wird durch die Vorschrift ausdrücklich geregelt, dass auch bei zu Unrecht nicht angesetzten Wertansätzen von Vermögensgegenstände oder Sonderposten oder Schulden in der später aufzustellenden Bilanz dafür eine Berichtigung vorzunehmen ist. Die Wortwahl in der Vorschrift schließt daher auch die Nachholung eines Wertansatzes, der nicht in der Eröffnungsbilanz enthalten war, ein. Dies wird auch durch die Regelungen in Absatz 2 Satz 2 der Vorschrift deutlich, nach der Wertnachholungen im Anhang der Bilanz zum aufzustellenden Jahresabschluss gesondert anzugeben sind. Wäre dies nicht so einzuordnen, dürfte in einer Vielzahl von Gemeinden die Eröffnungsbilanz ihre Aufgabe, zum Eröffnungsbilanzstichtag unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und der Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln, nicht zutreffend erfüllen.

1.3 Berichtigung der Eröffnungsbilanz und Haushaltssicherung

Die Berichtigung nach dieser Vorschrift bringt es mit sich, dass zum Stichtag einer Schlussbilanz das Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz verändert wird. Dies wirkt sich auch auf die Jahresabschlüsse bereits abgelaufener Haushaltsjahre aus. Die in diesen Haushaltsjahren vorgenommenen (genehmigten) Verringerungen der allgemeinen Rücklage könnten unter dem neuen Wertansatz der Rücklage möglicherweise dazu führen, dass dadurch die Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW überschritten würden. Die bei der Haushaltsplanung oder bei der Aufstellung des Jahresabschlusses in solchen Fällen entstehende Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes wird durch auf die Eröffnungsbilanz ausgerichtete Berichtigung jedoch nicht rückwirkend für die abgelaufenen Haushaltsjahre ausgelöst. Sie entsteht nur in dem besonderen Fall, bei dem durch die Berichtigung der Eröffnungsbilanz kein Eigenkapital mehr auf der Passivseite dieser Bilanz vorhanden ist und deswegen auf der Aktivseite der Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist.

2. Zu Absatz 2 (Darstellung der Wertberichtigung):

Nach dieser Vorschrift ist bei einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz die sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Dies beinhaltet die Ermittlung der Effekte so, als ob der Sachverhalt bereits zum Stichtag der Eröffnungsbilanz vorgelegen und die Wirkungen daraus schon immer aufgetreten wären. Eine retrospektive Anpassung bedeutet nicht, dass auch die Vorjahresabschlüsse anzupassen sind. Die ergebnisneutrale Verrechnung der Anpassungseffekte aus der Berichtigung der Eröffnungsbilanz (Wertänderungen) mit der allgemeinen Rücklage bedeutet, dass bei diesem Vorgang die Ergebnisrechnung nicht betroffen ist, denn die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist nicht der Ermittlung eines Gewinns oder Ver-

lustes verbunden. Dies vermeidet die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung auf Grund von ergebnispolitischen Motiven.

Wegen der Vorgabe der Verrechnung der Anpassungseffekte mit der allgemeinen Rücklage bedarf es dafür keines gesonderten Postens in der gemeindlichen Bilanz. Eine Berichtigung der Eröffnungsbilanz stellt einen Ausnahmefall dar und ist als Durchbrechung des Grundsatzes der Stetigkeit der Bilanz anzusehen. Daher ist der Effekt der Berichtigung, der sich auf Perioden zwischen der Eröffnungsbilanz und der Berichtigung der gemeindlichen Bilanz in einem späteren Jahresabschluss bezieht, gesondert im Anhang des Jahresabschlusses anzugeben, zudem die Berichtigung vorgenommen wird. Diese Lösung steht in ausreichendem Maße mit dem Gebot der Bilanzidentität in Einklang.

3. Änderung oder Berichtigungen des Jahresabschlusses

3.1 Allgemeines

Unter die Vorschrift über die Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz fallen nicht Bilanzänderungen und Bilanzberichtigungen, die nach der Feststellung des Jahresabschlusses im Rahmen und zur Einhaltung des Haushaltsrechts der Gemeinden notwendig werden. Jedoch zeigt bereits die auf die Eröffnungsbilanz bezogene Vorschrift auf, dass unrichtige Bilanzansätze bzw. fehlerhafte Wertansätze bei der Aufgabe ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde zu vermitteln, auch bei den zukünftigen Jahresabschlüssen nicht ausgeschlossen werden können.

Bei den Gemeinden können fehlerhafte oder unrichtige Jahresabschlüsse entstehen, weil die am Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Für die Beurteilung dieses Sachverhaltes ist auf die Feststellung des Jahresabschlusses abzustellen, denn im Zeitraum von der Aufstellung des Jahresabschlusses bis zu seiner Feststellung liegt nur ein Entwurf vor, der noch verändert werden kann. Liegen die Erkenntnisse über einen Änderungs- oder Berichtigungsbedarf erst zu einem späteren Zeitpunkt vor, soll eine Berichtigung grundsätzlich im am weitesten zurückliegenden, noch nicht bestandskräftigen Jahresabschluss vorgenommen werden. Es kann bei Unwesentlichkeit des aufgetretenen Fehlers auch ausreichend sein, diesen im nächsten Jahresabschluss zu berichtigen. Diese Fehlerbeseitigung eröffnet jedoch nicht die Möglichkeit zu einer nachträglichen neuen Sachverhaltsgestaltung. Bei der Prüfung, in welcher Form eine Fehlerbeseitigung zu erfolgen hat, ist auch das Informationsbedürfnis der Adressaten des Jahresabschlusses zu berücksichtigen. Zu beachten ist, dass die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses, der den gesetzlichen Anforderungen und den GoB entspricht und vom Rat der Gemeinde festgestellt wurde, grundsätzlich unzulässig ist.

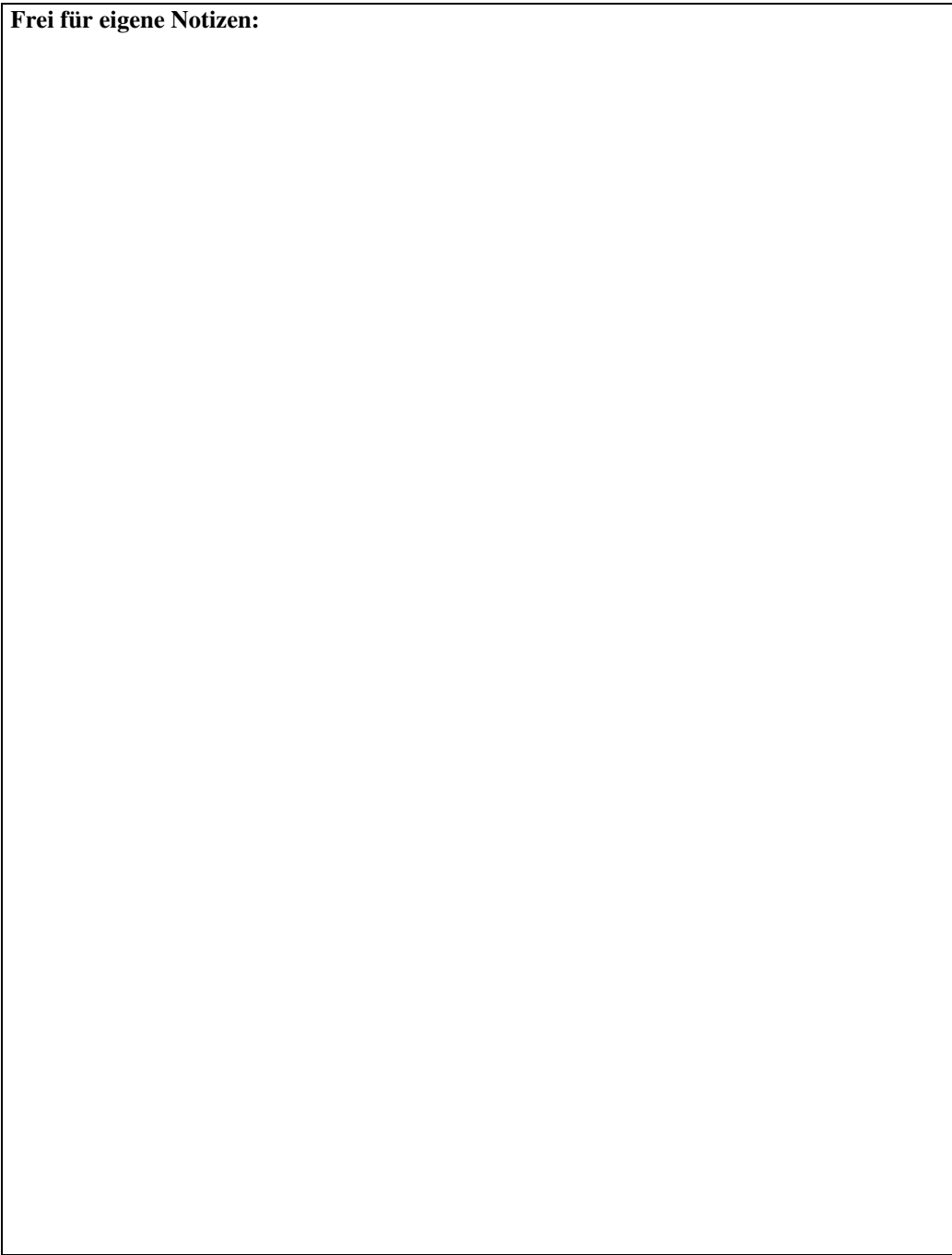
3.2 Erneute Feststellung des Jahresabschlusses

Eine Änderung festgestellter Jahresabschlüsse kann z.B. auch wegen materieller Folgewirkungen oder wegen wesentlicher Rechtsverstöße, erforderlich werden. Ist dies der Fall, bedarf es einer erneuten Feststellung des (berichtigten) gemeindlichen Jahresabschlusses durch den Rat der Gemeinde. Haben die Änderungen des Jahresabschlusses keine Auswirkungen auf den Beschluss über die Ergebnisverwendung und /oder auf die Entlastung des Bürgermeisters (vgl. § 96 Abs. 1 GO NRW), ist eine erneute Beschlussfassung darüber entbehrlich.

Der geänderte Jahresabschluss der Gemeinde muss als solcher gekennzeichnet werden, um dies für Dritte deutlich zu machen. Die vorgenommenen Änderungen sind im Anhang dieses neuen Jahresabschlusses anzugeben und deren Umfang und Notwendigkeit zu erläutern. Ein solcher Jahresabschluss unterliegt erneut der Anzeige an die Aufsichtsbehörde, der öffentlichen Bekanntmachung und ist zur Einsichtnahme verfügbar zu halten (vgl. § 96 Abs. 2 GO NRW).



Frei für eigene Notizen:



Neunter Abschnitt Schlussvorschriften

1. Allgemeines

In dem neunten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung werden übergreifende Regelungen zur Aufbewahrung von Unterlagen, über die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften die Gemeinde in vielfältigen Formen verfügt, getroffen sowie in Abhängigkeit von deren Bedeutung auch Aufbewahrungsfristen festgelegt. Darüber hinaus wird klar gestellt, dass die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung auch auf Vermögensteile der Gemeinde Anwendung findet, über die eine Gemeinde nur eingeschränkt verfügen kann, z.B. Sondervermögen oder Treuhandvermögen.

Außerdem kommt in diesem Abschnitt den Vorschriften über die Archivierung der gemeindlichen Unterlagen, unabhängig davon, ob diese in Papierform oder in elektronischer Form aufbewahrt werden, eine besondere Bedeutung zu. Auch für die gemeindliche Haushaltswirtschaft besteht ein Bedarf, noch in künftigen Haushaltsjahren zu Kenntnissen über Vorgänge und Ereignisse aus der Vergangenheit zu kommen, damit das Handeln der Gemeinde im Zeitablauf transparent und nachvollziehbar bleibt und der Nachweis der stetigen Aufgabenerfüllung nachweisbar bleibt.

2. Schlussvorschriften

Der neunte Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung enthält folgende Schlussvorschriften:

- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen
Die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen gewährleistet ein rechtsstaatliches Handeln und schafft Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf. Auch wird durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs mit dem Schriftgut der gemeindlichen Verwaltung. Dazu gehört, für die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen, z.B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit, Sorge zu tragen. So ist schon bei der Konzeption der Aufbewahrung eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.
- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen
Die Gemeindehaushaltsverordnung findet auf die Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und die „rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ Anwendung, denn diese unterliegen nach § 97 Abs. 2 GO NRW den haushaltsrechtlichen Vorschriften und sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen. Dies gilt auch für die Sondervermögen in Form von „rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen“. Für die zuletzt benannten Sondervermögen können nach § 97 Abs. 4 GO NRW jedoch besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden.



§ 58

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

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

(2) ¹Die Jahresabschlüsse und die Eröffnungsbilanz sind dauernd aufzubewahren. ²Die Bücher sind zehn Jahre, die Belege und die sonstigen Unterlagen sechs Jahre aufzubewahren. ³Die Fristen beginnen am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres.

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

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

Erläuterungen zu § 58:

I. Allgemeines

1. Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen

Mit Abschluss des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Sie muss die für den Jahresabschluss und Gesamtabschluss erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern und später auch Auskünfte über das Vermögen und die Schulden sowie die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten, insbesondere für die örtliche und überörtliche Prüfung, zur Verfügung stellen. Wie bisher sind daher Vorschriften erforderlich, in denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen mit den Aufbewahrungsfristen näher bestimmt werden. Zu beachten ist, dass die Gemeinde auch noch nach anderen Vorschriften ihre Geschäftsunterlagen aufzubewahren hat, z.B. nach der Abgabenordnung, nach Vorschriften über die Aufbewahrung personenbezogener Daten oder nach Haushaltsvorschriften des Landes oder des Bundes.

Die Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen gewährleistet ein rechtsstaatliches Handeln und schafft Transparenz und Nachvollziehbarkeit bei abgeschlossenen Verwaltungsvorgängen sowie über die Entwicklung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde im Zeitablauf. Auch wird durch die Aufbewahrung erst eine historische Aufarbeitung bzw. eine Geschichte der Gemeinde möglich. Es bedarf daher vor Ort eines effektiven und wirtschaftlichen Umgangs mit dem Schriftgut der gemeindlichen Verwaltung. Dazu gehört, für die notwendigen organisatorischen und technischen Voraussetzungen, z.B. zur Sicherung der Authentizität und der Benutzbarkeit, Sorge zu tragen. So ist schon bei der Konzeption der Aufbewahrung eine Bewertung vorzunehmen, welche Unterlagen dauerhaft oder auf Zeit aufzubewahren sind und welche Verfahren dafür in Betracht kommen, damit die Verwaltungsunterlagen auch in Zukunft wieder auffindbar und nutzbar sind. Es ist daher eine Archivierungsstrategie festzulegen, in der auch die Zugriffsrechte nach dem Status des Schriftgutes festzulegen sind.

2. Archivierung der gemeindlichen Unterlagen

Bei der Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen ist auch § 10 „Kommunales Archivgut“ des „Gesetzes über die Sicherung und Nutzung öffentlichen Archivguts im Lande Nordrhein-Westfalen (Archivgesetz Nordrhein-Westfalen - ArchivG NRW) vom 16. Mai 1989 (GV. NW. S. 302; SGV.NRW. 221) zu beachten. Die Gemeinden hat danach für ihr Archivgut in eigener Zuständigkeit Sorge zu tragen, indem sie es insbesondere verwahren, erhalten, erschließen und nutzbar machen. Die Gemeinde soll diese Aufgabe durch die Errichtung und Unterhaltung eigener Archive oder die Unterhaltung einer für Archivierungszwecke geschaffenen Gemein-

schaftseinrichtung oder die Übergabe zur Verwahrung ihres Archivguts in einem anderen öffentlichen Archiv erfüllen. Errichtet die Gemeinde eigene Archive müssen diese den archivfachlichen Anforderungen im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 6 des Archivgesetzes genügen. Die Gemeinde entscheidet über die Einschränkung oder Versagung der Nutzung dieses Archivs sowie über den Erlass einer Benutzungsordnung in eigener Zuständigkeit.

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Absatz 1 (Verpflichtung zur Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen):

1.1 Allgemeines

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Eröffnungsbilanz, ihre Jahresabschlüsse, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege sowie die Unterlagen über den Zahlungsverkehr aufzubewahren, ist ein wesentlicher Bestandteil einer ordnungsmäßigen Finanzbuchhaltung. Dabei ist unter dem Begriff „Jahresabschlüsse“ nicht nur der Jahresabschluss der Kernverwaltung nach § 95 GO NRW zu verstehen, sondern auch der nach § 116 GO NRW aufzustellende Gesamtabschluss. Zu den aufzubewahrenden Unterlagen der Gemeinde gehören auch sonstige gemeindliche Regelungen und Arbeitshilfen, die zum Verständnis der aufbewahrten Unterlagen notwendig sind, z.B. Unterlagen über genutzte DV-Verfahren. Auch von der Gemeinde selbst erstellte Aufzeichnungen können aufbewahrungspflichtig sein, wenn eine Verbindung zwischen den Geschäftsvorfällen und den aufzubewahrenden Unterlagen besteht. Ebenso sind Unterlagen aus der örtlichen Rechnungsprüfung aufzubewahren.

1.2 Zweck der Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen

Die Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen dient dem Zweck, diese geschäftlichen Unterlagen jederzeit für Kontrollzwecke verfügbar zu halten und eine Einsichtnahme zu ermöglichen. Nur dann lässt sich das Verwaltungshandeln sowie das haushaltswirtschaftliche Handeln und das Bild der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde zu einem bestimmten Stichtag auch noch zu einem späteren Zeitpunkt nachvollziehen bzw. noch prüfen. Eine lückenlose Dokumentation mit entsprechender Aufbewahrung ist sehr hilfreich, um in späteren Zeiten, insbesondere bei Veränderungen aus unterschiedlichen Gründen, das Bild über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde als Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage, zutreffend (wieder) herstellen zu können.

1.3 Schutz der gemeindlichen Dokumente

Die gemeindlichen Dokumente sind gegen Einwirkungen jeglicher Art zu schützen und aufzubewahren. Sie haben zudem auch eine Beweis- und Kontrollfunktion über das Handeln der Gemeinde und sind daher zu sammeln, zu ordnen und gesichert aufzubewahren. Dadurch werden die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit gewährleistet. Das schließt nicht aus, dass diese Unterlagen zum Zwecke der Prüfung vorübergehend den dafür zuständigen Stellen überlassen werden. Es ist Aufgabe jeder Gemeinde, den Ort der Aufbewahrung und die notwendigen Sicherheitsvorkehrungen eigenverantwortlich zu bestimmen. Sie muss dabei die Vorschrift des § 31 GemHVO NRW beachten, denn danach ist die Gemeinde verpflichtet, auch örtliche Bestimmungen in Ausführung des § 58 GemHVO NRW zu treffen, die inhaltlich hinreichend bestimmt sein müssen und der Schriftform bedürfen. Außerdem sind die erlassenen örtlichen Bestimmungen dem Rat zur Kenntnis zu geben.

2. Zu Absatz 2 (Aufbewahrungsfristen):

2.1 Allgemeines

Die Ausführung der gemeindlichen Haushaltswirtschaft wird u.a. durch die Finanzbuchhaltung erledigt. Mit dem Jahresabschluss und dem Gesamtabchluss eines jeden Haushaltsjahres ist die Aufgabe aber noch nicht abgeschlossen. Die haushaltswirtschaftlichen Unterlagen müssen je nach ihrer Bedeutung auch zu späteren Zeitpunk-

ten noch zur Verfügung stehen. Daher wird in der Vorschrift entsprechend der Bedeutung der gemeindlichen Unterlagen zwischen der dauernden Aufbewahrung und einer befristeten Aufbewahrung unterschieden. Außerdem wird der Fristbeginn bestimmt. Zudem gehört die Einhaltung der Aufbewahrungsfristen zur ordnungsmäßigen Buchführung der Gemeinde. Die festgelegten Fristen haben sich seit Jahren - auch im kaufmännischen Bereich - bewährt. Zu beachten ist, dass der Bürgermeister nach § 31 Abs. 2 GemHVO NRW das Nähere zur Ausführung der Vorschrift über die Aufbewahrung von Untertagen festlegen und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss. Außerdem ist in einer örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und den weiteren Unterlagen umzugehen ist.

2.2 Zu Satz 1 (Dauernde Aufbewahrung):

Die Vorschrift bestimmt die Fristen für die Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz und der Jahresabschlüsse der Gemeinde. Sie sind dauernd aufzubewahren. Dabei ist unter dem in dieser Vorschrift verwendeten Begriff „Jahresabschlüsse“ nicht nur der regelmäßige Jahresabschluss der Gemeinde (Kernverwaltung) nach § 95 GO NRW zu verstehen, sondern auch der regelmäßige gemeindliche Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW. Nach dieser Vorschrift hat die Gemeinde in jedem Haushaltsjahr für den Abschlussstichtag 31. Dezember einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Dem Gesamtabschluss kommt mindestens die gleiche Bedeutung zu wie dem Jahresabschluss der Gemeinde, so dass eine dauernde Aufbewahrung des Gesamtabschlusses geboten ist.

2.3 Zu Satz 2 (Befristete Aufbewahrung)

2.3.1 Aufbewahrungszeit 10 Jahre

Die Vorschrift bestimmt, dass die Bücher der Gemeinde zehn Jahre lang aufzubewahren sind. Diese Vorgabe ist geboten und sachgerecht, denn § 27 GemHVO NRW verpflichtet die Gemeinden, alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage nach dem System der doppelten Buchführung und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung in den gemeindlichen Büchern klar ersichtlich und nachprüfbar aufzuzeichnen. Die Nachvollziehbarkeit gebietet eine längere Aufbewahrungszeit als bei den Buchungsbelegen.

2.3.2 Aufbewahrungszeit 6 Jahre

Die Vorschrift bestimmt, dass die Belege und die sonstigen Unterlagen der Gemeinde sechs Jahre aufzubewahren sind. Das Belegprinzip bildet auch für die Gemeinden ein wichtiges Erfordernis zur Sicherstellung der Richtigkeit der gemeindlichen Buchführung. Keine Buchung der Gemeinde darf daher ohne Beleg vorgenommen werden, denn nicht allein die Eintragungen in die gemeindlichen Bücher sichern die erforderliche Ordnungsmäßigkeit der Buchführung der Gemeinde, sondern die zubildende Verbindung zwischen der Aufzeichnung in den gemeindlichen Büchern mit dem dafür zu Grunde gelegten Beleg schafft den notwendigen Zusammenhang. Daher ist es geboten, z.B. die Buchungsbelege, die Abschreibungsunterlagen, Bankbelege, Unterlagen über die Zahlungsabwicklung der Gemeinde u.a. sorgfältig aufzubewahren.

2.3.3 Zu Satz 3 (Fristbeginn der Aufbewahrung):

Nach der Vorschrift beginnen die Fristen zur Aufbewahrung von gemeindlichen Unterlagen - wie bisher - am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu laufen. Der Rat hat bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss festzustellen (vgl. § 96 Abs. 1 GO NRW). Für den Gesamtabschluss gilt ebenfalls die genannte Frist, denn der Rat hat den geprüften Gesamtabschluss durch Beschluss zu bestätigen und findet § 96 GO NRW findet entsprechende Anwendung (vgl. § 116 Abs. 1 GO NRW). Maßgebend für die Laufzeit der Aufbewahrungsfristen ist der Tag, an dem der Rat den betreffenden Beschluss tatsächlich gefasst hat.

2.4 Fortdauer der Aufbewahrungsfrist

Eine nach der Vorschrift zeitlich bestimmte Aufbewahrungsfrist für gemeindliche Unterlagen endet i.d.R. mit dem Ablauf des Kalenderjahres, das aus dem gesetzlich bestimmten Fristbeginn und der Aufbewahrungsfrist zu bestimmen ist. Vor einer Aktenvernichtung oder Löschung gespeicherter Daten ist jedoch zu prüfen, ob trotz des Fristablaufs weiterhin eine Aufbewahrungspflicht besteht. Dies kann z.B. gegeben sein, wenn Gerichtsverfahren oder steuerrechtliche oder strafrechtliche Ermittlungsverfahren noch anhängig sind und für diese Verfahren die Vorlage von Unterlagen in elektronischer Form noch nicht zugelassen oder ein Urkundenbeweis zu führen ist. Einer Aktenvernichtung können auch die allgemeinen Verjährungsfristen des BGB entgegen stehen, wenn diese auf Geschäftsvorfälle der Gemeinde Anwendung finden sowie Fristen und Termine nach § 31 VwVfG NRW.

3. Zu Absatz 3 (Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen):

Wird in der Gemeinde die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung durchgeführt, muss bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger gewährleistet sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann. Durch diese Übernahme der gemeindlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger dürfen der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden. Ist dies unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sichergestellt, wird eine zusätzliche Aufbewahrung von Unterlagen in Papierform insoweit entbehrlich. Auch die Möglichkeit für die Gemeinden, den Handschriftzug des Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen, erfordert, dass diese Berechtigung des Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen nachprüfbar bleiben muss. Die getroffene Vorschrift dient somit der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Handelns der Gemeinde sowie der Datensicherheit.

4. Zu Absatz 4 (Sicherung der Lesbarkeit beim Wechsel automatisierter Verfahren):

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden automatisierte Verfahren zur Bewirtschaftung des Haushalts, zur Buchführung und zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Ermittlung von Ansprüchen der Gemeinde sowie zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen eingesetzt. Es ist daher ergänzend zur gesicherten und einer geordneten Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen in der Gemeinde eingesetzte automatisierte Verfahren geändert oder abgelöst werden, maschinelle Auswertungen der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein müssen. Durch diese Ergänzung wird sichergestellt, dass bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen der Inhalt der gespeicherten Unterlagen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden kann.

Im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen müssen wie bei der Buchführung der Gemeinde mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) beachtet werden. Daraus folgt, dass auch bei der Aufbewahrung bzw. beim Wechsel automatisierter Verfahren der sachliche und zeitliche Nachweis über alle buchführungspflichtigen Geschäftsvorfälle nicht verloren gehen darf. Diese zu beachtenden Grundsätze beschreiben die Maßnahmen, die der Buchführungspflichtige umzusetzen hat, um sicherzustellen, dass die Buchungen und sonstigen Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden. Dies muss im Rahmen der Aufbewahrung gespeicherter gemeindlicher Unterlagen, insbesondere beim Wechsel automatisierter Verfahren, beachtet werden (vgl. § 27 Abs. 5 GemHVO NRW), damit die Lesbarkeit der gespeicherten Unterlagen sichergestellt wird.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

Erläuterungen zu § 59:

I. Allgemeines

Die Maßgabe in der Gemeindeordnung, dass gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch auf die Sondervermögen und Treuhandvermögen der Gemeinde anzuwenden sind, macht es wie bisher erforderlich, die Geltung der Gemeindehaushaltsverordnung auch auf die Sondervermögen und Treuhandvermögen auszudehnen. Dabei sind insbesondere § 97 Sondervermögen, § 98 Treuhandvermögen, § 99 Gemeindegliedervermögen und § 100 Örtliche Stiftungen zu beachten, die nähere Bestimmungen zu diesem besonderen gemeindlichen Vermögen enthalten (vgl. 9. Teil der Gemeindeordnung).

II. Erläuterungen im Einzelnen

1. Zu Sondervermögen:

1.1 Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 GO NRW

Die Gemeindehaushaltsverordnung findet auf die Sondervermögen „Gemeindegliedervermögen“ und die „rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ Anwendung, denn diese unterliegen nach § 97 Abs. 2 GO NRW den haushaltsrechtlichen Vorschriften und sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen. Dies gilt auch für die Sondervermögen in Form von „rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen“. Für die zuletzt benannten Sondervermögen können nach § 97 Abs. 4 GO NRW jedoch besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden.

1.2 Sondervermögen nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW

Für die Sondervermögen in Form von wirtschaftlichen Unternehmen (nach § 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (nach § 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die in § 97 Abs. 3 GO NRW benannten haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sinngemäß anzuwenden. Dies betrifft die folgenden Vorschriften:

- Die allgemeinen Haushaltsgrundsätze (§ 75 Abs. 1 GO NRW),
- die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 75 Abs. 2 S. 1 und 2 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 Abs. 6 GO NRW),
- das Verbot der bilanziellen Überschuldung (§ 75 Abs. 7 GO NRW),
- die Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW),
- der Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW),
- die Aufnahme von Krediten für Investitionen (§ 86 GO NRW),
- die Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW),
- die Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW),
- die Sicherung der Liquidität (§ 89 GO NRW),
- den Umgang mit Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW),
- die Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 3 GO NRW),
- die Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz (§ 92 Abs. 7 GO NRW),
- die Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW),
- die Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW) sowie
- die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW).

Außerdem ist auch § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW zu beachten, nach dem es zur Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, die Zahlungsabwicklung der Sondervermögen dauernd zu überwachen sowie zu prüfen, aber auch die Prüfung der (DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung, wenn die Finanzbuchhaltung bei den Sondervermögen mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt.

Über die Eigenbetriebsverordnung finden auch bestimmte Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung bei diesen Sondervermögen Anwendung (vgl. § 13 oder 16 EigVO NRW):

- die personelle Trennung von Zahlungsabwicklung und Buchführung (§ 30 Abs. 3 GemHVO NRW),
- die Verpflichtung zu einer angemessenen Liquiditätsplanung (§ 30 Abs. 6 GemHVO NRW),
- der Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO),
- die Planung von Investitionen (§ 14 GemHVO NRW) sowie
- die Inanspruchnahme von Ermächtigungen (§ 23 Abs. 1 GemHVO NRW).

Wenn aber auf der Grundlage des § 27 EigVO NRW für die Wirtschaftsführung und das Rechnungswesen des Sondervermögens das Neue Kommunale Finanzmanagement zur Anwendung kommt, wird der Anwendungsbereich der Gemeindehaushaltsverordnung wesentlich erweitert.

2. Zu Treuhandvermögen:

Die Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung finden auch auf Treuhandvermögen nach § 98 GO NRW Anwendung, jedoch mit der Maßgabe, dass für diese Vermögensformen besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ werden dabei die rechtlich selbstständigen Stiftungen und das sonstige von der Gemeinde treuhänderisch zu verwaltende Vermögen verstanden. Z.B. kann unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden oder Mündelvermögen muss nur im Jahresabschluss gesondert nachgewiesen werden.

Auch wenn der Verweisung auf die haushaltsrechtlichen Vorschriften nicht mehr zutreffend ist, ergeben sich aus dem Sachzusammenhang und dem Zweck der Vorschrift, dass für Treuhandvermögen die nachfolgenden haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung sinngemäß anzuwenden sind. Dies betrifft die folgenden Vorschriften:

- Die allgemeinen Haushaltsgrundsätze (§ 75 Abs. 1 GO NRW),
- die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich (§ 75 Abs. 2 S. 1 und 2 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 Abs. 6 GO NRW),
- das Verbot der bilanziellen Überschuldung (§ 75 Abs. 7 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Aufstellung einer Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW),
- die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltsplan (§ 79 GO NRW),
- die Einhaltung des Verfahrens der Haushaltsaufstellung (§ 80 GO NRW),
- die Beachtung der Regelungen zur vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW),
- die Möglichkeit zu über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen (§ 83 GO NRW),
- die Verpflichtung zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW),
- der Gebrauch von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW),
- die Aufnahme von Krediten für Investitionen (§ 86 GO NRW),
- die Bestellung von Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW),
- die Sicherung der Liquidität (§ 89 GO NRW),
- den Umgang mit Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW),
- die Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GONRW),
- die Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW) sowie
- die Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 Abs. 1 GO NRW).

Außerdem ist auch § 103 Abs. 1 Nr. 5 GO NRW zu beachten, nach dem es zur Aufgabe der örtlichen Rechnungsprüfung gehört, die Zahlungsabwicklung der Gemeinde dauernd zu überwachen sowie zu prüfen, aber auch die Prüfung der (DV-Buchführungsprogramme vor ihrer Anwendung, wenn die Finanzbuchhaltung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung erfolgt. Davon sind auch die von der Gemeinde verwalteten Treuhandvermögen berührt, weil sie haushaltsmäßig von der Gemeinde bewirtschaftet werden.

XXXXXXXXXXXX

Frei für eigene Notizen:

Ausblick

Der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept verbunden mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird als „Jahrhundert-Werk“ bezeichnet. Dies erfordert auch in Nordrhein-Westfalen, das NKF für weitere Entwicklungsschritte offen zu halten und dazu die Erfahrungen der Gemeinden aus der praktischen Anwendung zu nutzen. Nur in einem solchen landesweiten Prozess kann ein tragfähiges und praxistaugliches Haushaltsrecht zur Unterstützung der Gemeinden entstehen. Mit der dritten Auflage der Handreichung wird dieser Vorgehensweise weiterhin Rechnung getragen, denn die gemeindlichen Erfahrungen lassen erst eine weitere Aufbereitung zu.

Das NKF als neues Haushaltsrecht für die Gemeinden hat bereits durch seine praktische Anwendung zu einem veränderten Umgang mit der Bewertung von Wirtschaftlichkeit bei der örtlichen Aufgabenerfüllung und zu einem Einstieg in eine effizientere Steuerung der Gemeinden beigetragen. Bereits jetzt lässt sich daher feststellen, dass das gemeindliche Haushaltsrecht mit dem Ressourcenverbrauchskonzept unter Einbeziehung kaufmännischer Grundsätze sowie des Rechnungsstils der doppelten Buchführung für die Zukunft der Gemeinden eine tragfähige Basis für das örtliche Handeln zur Verfügung stellt. Wird darauf aufbauend, wie von einigen Gemeinden bereits eingeführt, noch um passende Controllinginstrumente ergänzt, bestehen für die örtliche Haushaltswirtschaft der Gemeinden vielfältige Möglichkeiten für einen breiten Handlungsspielraum offen, der zukunftsbezogen von den Entscheidungsträgern zu gestalten ist.

Auf einer solchen breiten Erfahrungsbasis kann dann der gesetzlich vorgesehenen Verpflichtung, die Auswirkungen der Haushaltsrechtsreform zu überprüfen, ohne Vorbehalte nachgekommen werden. Eine Vielzahl von Erkenntnissen können in diese Überprüfung eingebracht werden. Im vorgesehenen Zusammenwirken der Landesregierung mit den kommunalen Spitzenverbänden sowie den Fachverbänden sollen dann die Erfahrungen aller Beteiligten aus der flächendeckenden Einführung des NKF dazu beitragen, das haushaltsrechtliche Regelungswerk inhaltlich zu optimieren. Es muss dabei gewährleistet werden, dass das Regelungswerk unter Beachtung der kommunalen Selbstverwaltung weiterhin auf das erforderliche Maß beschränkt bleibt.

Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen

1. Runderlasse des Innenministeriums

Das Innenministerium Nordrhein-Westfalen gibt ergänzend zu den gesetzlichen Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung durch Runderlasse erforderliche Verfahrenshinweise und Anwendungsvorgaben. Wie die gesetzlichen Vorgaben unterliegen diese dem Gebot des Landes, die Vorschriften für Gemeinden, auch die über die gemeindliche Haushaltswirtschaft, auf das erforderliche Maß zu beschränken.

Angepasst an allgemeine Erfordernisse bei den Gemeinden sind derzeit folgende Runderlasse des Innenministeriums für das Neue Kommunale Finanzmanagement bei der Planung, Ausführung und Rechnungslegung der Haushaltswirtschaft durch die Gemeinden zu beachten:

1. Runderlass „Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände“ vom 25.01.2005 (SMBL. NRW. 641)
2. Rundschreiben „Beamtenpensionsversicherungen“ an die kommunalen Spitzenverbände vom 18.02. 2005
3. VV Muster für das doppische Rechnungswesen vom 24.02.2005 (SMBL. NRW. 6300)
4. Runderlass „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen“ vom 04.01.2006 (SMBL. NRW. 653)
5. Runderlass „Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung“ vom 22.03.2006 (SMBL. NRW. 6300)
6. Runderlass „Auslegung der Vorschriften über die Verringerung der allgemeinen Rücklage“ vom 09.06.2006
7. Runderlass „Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV)“ vom 09.10.2006 (SMBL. NRW. 652)
8. Runderlass „NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen“ (NKF - Kennzahlen)“ vom 19.02.2008
9. Runderlass „Kommunales Haushaltsrecht - Liquiditätsverbund (Cashpooling) im kommunalen Bereich“ vom 11.06.2008
10. Handreichung des MWME NRW und des IM NRW „Zur Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das Europäische Beihilfenrecht auf der Grundlage der Bürgschaftsmittelteilung der Europäischen Kommission aus Juni 2008 (Abl. EU 2008/C 155/10)“

EEEEEEEEEEEEEE

2. Abbildungsübersicht

Die folgenden Abbildungen in den vorhergehenden Kapiteln sollen die Erläuterungen zu den Vorschriften der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung unterstützen und den inhaltlichen Überblick erleichtern.

	Seite
Abbildung 1	12
Abbildung 2	75
Abbildung 3	75
Abbildung 4	76
Abbildung 5	76
Abbildung 6	79
Abbildung 7	86
Abbildung 8	98
Abbildung 9	100
Abbildung 10	103
Abbildung 11	115
Abbildung 12	120
Abbildung 13	124
Abbildung 14	132
Abbildung 15	132
Abbildung 16	135
Abbildung 17	138
Abbildung 18	143
Abbildung 19	146
Abbildung 20	158
Abbildung 21	166
Abbildung 22	170
Abbildung 23	185
Abbildung 24	196
Abbildung 25	199
Abbildung 26	202
Abbildung 27	218
Abbildung 28	224
Abbildung 29	229
Abbildung 30	230
Abbildung 31	235
Abbildung 32	247
Abbildung 33	254
Abbildung 34	259
Abbildung 35	296
Abbildung 36	327
Abbildung 37	328
Abbildung 38	332
Abbildung 39	336
Abbildung 40	347
Abbildung 41	350
Abbildung 42	360
Abbildung 43	362
Abbildung 44	361
Abbildung 45	367
Abbildung 46	370
Abbildung 47	373
Abbildung 48	374
Abbildung 49	385
Abbildung 50	388

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Abbildung 51	„Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“	389
Abbildung 52	„Inhalte der Teilpläne“	400
Abbildung 53	„Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“	401
Abbildung 54	„Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“	402
Abbildung 55	„Inhalte der Produktbereiche“	403
Abbildung 56	„Schema für eine Produktbeschreibung“	405
Abbildung 57	„Zusammensetzung einer Produktkennziffer“	405
Abbildung 58	„Zusammensetzung von Leistungskennziffern“	406
Abbildung 59	„Teilergebnisplan für den Produktbereich Allgemeine Finanzwirtschaft“	409
Abbildung 60	„Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“	409
Abbildung 61	„Teilfinanzplan Allgemeine Finanzwirtschaft“	411
Abbildung 62	„Inhalte des Leitfadens „Haushaltssicherung“	420
Abbildung 63	„Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“	421
Abbildung 64	„Grundstruktur des Stellenplans“	427
Abbildung 65	„Grundstruktur der Stellenübersicht“	428
Abbildung 66	„Nachtrags-Ergebnisplan“	436
Abbildung 67	„Produktorientierung nach dem NKF-Produktrahmen“	445
Abbildung 68	„Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“	445
Abbildung 69	„Übertragung von Ermächtigungen“	486
Abbildung 70	„Buchungsmethoden in der Finanzrechnung“	515
Abbildung 71	„NKF-Kontenrahmen“	519
Abbildung 72	„Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“	522
Abbildung 73	„Durchführung der Inventur“	524
Abbildung 74	„Wirtschaftliches Eigentum bei Vermögensgegenständen“	558
Abbildung 75	„Liquiditätsspiegel“	542
Abbildung 76	„Beschaffung von Vermögensgegenständen“	560
Abbildung 77	„Berechnung der Anschaffungskosten“	560
Abbildung 78	„Berechnung der Herstellungskosten“	563
Abbildung 79	„Geringwertige Vermögensgegenstände“	567
Abbildung 80	„NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“	576
Abbildung 81	„Rückstellungsspiegel“	585
Abbildung 82	„Schritte zum Jahresabschluss“	609
Abbildung 83	„Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses“	610
Abbildung 84	„Komponenten der Ergebnisrechnung“	615
Abbildung 85	„Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“	618
Abbildung 86	„Komponenten der Finanzrechnung“	620
Abbildung 87	„Gliederung der Teilrechnungen“	624
Abbildung 88	„Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“	630
Abbildung 89	„Bilanzgliederungsschema“	631
Abbildung 90	„Bilanzierung von EDV-Software“	638
Abbildung 91	„Rechnungsabgrenzungsposten“	685
Abbildung 92	„Rechnungsabgrenzungsspiegel“	687
Abbildung 93	„Behandlung geleisteter Zuwendungen“	695
Abbildung 94	„Behandlung erhaltener Zuwendungen“	706
Abbildung 95	„Sonderpostenspiegel“	709
Abbildung 96	„Gliederung des Anhangs“	713
Abbildung 97	„Anlagenspiegel“	722
Abbildung 98	„Forderungsspiegel“	725
Abbildung 99	„Verbindlichkeitspiegel“	728
Abbildung 100	„Gestaltung des Lageberichts“	732
Abbildung 101	„Kommunaler Konzern“	737
Abbildung 102	„Schritte zum Gesamtabschluss“	738
Abbildung 103	„Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses“	740
Abbildung 104	„Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (indirekt)“	763
Abbildung 105	„Schema für eine Gesamtkapitalflussrechnung (direkt)“	764
Abbildung 106	„Produktbereiche im NKF-Produktrahmen“	768
Abbildung 107	„Musterbeispiel für eine Übersicht über verselbstständigte Aufgabenbereiche“	772
Abbildung 108	„Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“	778

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Abbildung 109 „Bewertung von bebauten Grundstücken“781
Abbildung 110 „1. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“802
Abbildung 111 „2. Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“803
Abbildung 112 „Bewertungsverfahren für Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung“836



3. Abkürzungsverzeichnis

A

AAVG	Gesetz über die Gründung des Verbandes zur Sanierung und Aufbereitung von Altlasten Nordrhein-Westfalen (Altlastensanierungs- und Altlastenaufbereitungsverbandsgesetz)
A 9	Besoldungsgruppe A 9 (nach Bundesbesoldungsrecht)
Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGVGA NRW	Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
AnlV	Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen (Anlageverordnung)
AO	Abgabenordnung
ArchivG NRW	Gesetz über die Sicherung und Nutzung öffentlichen Archivguts im Lande Nordrhein-Westfalen (Archivgesetz Nordrhein-Westfalen -)
Art.	Artikel

B

B 2	Besoldungsgruppe B 2 (nach Bundesbesoldungsrecht)
BaFin	Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht
BauGB	Baugesetzbuch
BBesG	Bundesbesoldungsgesetz
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BekanntmVO	Verordnung über die öffentliche Bekanntmachung von kommunalem Ortsrecht (Bekanntmachungsverordnung)
BewG	Bewertungsgesetz
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzmodernisierungsgesetz)
BKVO	Verordnung zur Regelung der Gruppenstärken und über die Betriebskosten nach dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (Betriebskostenverordnung)
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BRRG	Beamtenrechtsrahmengesetzes
BStBl	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise

D

dgl.	dergleichen
d.h.	das heißt
DMBilG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung 1990 (D-Markbilanzgesetz)
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSchG NRW	Gesetz zum Schutz und zur Pflege der Denkmäler im Lande Nordrhein-Westfalen (Denkmalschutzgesetz)
DV	Datenverarbeitung

E

EAK	Eigenkapitalaufbaukonzept
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFoG	Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz)
EigVO NRW	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
ErbbauVO	Verordnung über das Erbbaurecht
EU	Europäische Union
EUR	Euro

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

€	Euro
evtl.	eventuell
F	
f.	folgende (Seite)
ff	folgende (Seiten, Paragraphen)
G	
GA	Gesamtabschluss
GB II	Gemeindebilanz II
gem.	gemäß
GemHVO NRW	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GFG	Gesetz zur Regelung der Zuweisungen des Landes Nordrhein-Westfalen an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Haushaltsjahr ... (Gemeindefinanzierungsgesetz – GFG ...)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit
GKV	Gesamtkostenverfahren
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GoA	Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBi	Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
GoI	Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur
GoK	Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung
GoKLR	Grundsätze ordnungsmäßiger Kosten- und Leistungsrechnung
GoL	Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung
GoR	Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung
GPA NRW	Gemeindeprüfungsanstalt Nordrhein-Westfalen
GPAG	Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt
GrStG	Grundsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GV	Gemeindeverbände
GV. NRW.	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
H	
HB II	Handelsbilanz II
HGB	Handelsgesetzbuch
Hj	Haushaltsjahr
HSK	Haushaltssicherungskonzept
I	
i.d.R.	In der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IFG NRW	Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen (Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen)
IM NRW	Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen
InvG	Investmentgesetz
i.S.d.	im Sinne des
J	
JA	Jahresabschluss
K	

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT


KAG	Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
KAGG	Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften
KAV	Konzessionsabgabenverordnung
KFR	Kapitalflussrechnung
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KHG NRW	Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KWG	Gesetz über das Kreditwesen (Kreditwesengesetz)
L	
LABfG	Abfallgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landesabfallgesetz)
LBG	Beamtengesetz für Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtengesetz)
LFoG	Landesforstgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
LG	Gesetz zur Sicherung des Naturhaushalts und zur Entwicklung der Landschaft (Landschaftsgesetz - LG)
LHO	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen
LPartG	Lebenspartnergesetz
LWG	Wassergesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Landeswassergesetz)
M	
max.	maximal
MBI.	Ministerialblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
MWME NRW	Ministerium für Wirtschaft, Mittelstand und Energie des Landes Nordrhein-Westfalen
N	
NHK	Normalherstellungskosten
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKFEG	Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
NKFG	Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement in den Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen
O	
o.a.	oben angeführt
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
ÖPP	Öffentliche Private Partnerschaft
P	
PPP	Public Private Partnership
Q	
Qm	Quadratmeter
R	
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
S	
S.	Seite, auch Satz
SchulG	Schulgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW)
SGB	Sozialgesetzbuch
SGV. NRW.	Systematische Sammlung aller geltenden Gesetze und Verordnungen des Landes NRW
SMBl. NRW.	Systematische Sammlung aller geltenden und in Teil I des MBl. NRW. veröffentlichten Erlasse des Landes NRW
Sp.	Spalte

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

SpkG	Sparkassengesetz
SzWG	Gesetz zur Förderung der Stabilität und des Wachstums der Wirtschaft (Stabilitätsgesetz)
StiftG	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StrWG	Straßen- und Wegegesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
T	
TEUR	Tausend Euro
U	
UKV	Umsatzkostenverfahren
USchadG	Umweltschadensgesetz
u.U.	unter Umständen
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
V	
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
VgV	Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge
v.H.	von Hundert
VkBl.	Verkehrsblatt
VwVfG NRW	Verwaltungsverfahrensgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
W	
WertV	Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung)
WVG	Gesetz über Wasser- und Bodenverbände (Wasserverbandsgesetz)
Z	
z.A.	zur Anstellung
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

EEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



Muster für die Haushaltswirtschaft

Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung getroffenen Regelungen ergänzende Vorgaben und Hinweise zum haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinden und zur Abbildung dieses Geschehens im Rahmen des örtlichen kommunalen Haushalts zu geben. Dazu geben nicht nur die in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung enthaltenen Ermächtigungen einen Anlass. Der Runderlass des Innenministeriums vom 24.02.2005 (SMBI. NRW. 6300) greift dies auf und empfiehlt die dem Runderlass beigefügten Muster (vgl. Anlagen 1 bis 25) im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft anzuwenden, soweit diese nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 und 4 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt worden sind. Der Text dieses Runderlasses und seine Anlagen sind nachfolgend abgedruckt.

**Muster für das doppelte Rechnungswesen
und zu Bestimmungen der Gemeindeordnung (GO)
und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO)
(VV Muster zur GO und GemHVO)**

RdErl. des Innenministeriums vom 24.2.2005

34 - 48.01.32.03 - 1259/05

1. Muster

Dieser Erlass nimmt die Muster, die der Begründung zum Regierungsentwurf als Anlagen beigelegt waren, zum Ausgangspunkt. Die Muster, die für die Meldepflichten zur zukünftigen Finanzstatistik erforderlich werden, sollen erst im Zusammenhang mit der Änderung des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben werden. Im Übrigen habe ich davon abgesehen, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften zur Eröffnungsbilanz weitergehende Vorschriften auf der Grundlage des § 55 Abs. 9 GemHVO als Bewertungsleitfaden zu erlassen, weil dafür zur Zeit kein gemeindeübergreifendes Erfordernis erkennbar ist. Die nachfolgend aufgeführten Muster erleichtern die Haushaltswirtschaft der Gemeinden. Sie sichern ein Mindestmaß an Transparenz und Einheitlichkeit.

Die Muster (vgl. Anlagen 1 bis 25) werden zur Anwendung im Rahmen der örtlichen Haushaltswirtschaft empfohlen, soweit sie nicht im Einzelnen nach § 133 Abs. 3 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen (GO) in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666, SGV. NRW. 2020) als Verwaltungsvorschriften oder gemäß § 133 Abs. 4 GO aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte für verbindlich erklärt werden.

1.1 Muster für Haushaltssatzungen

1.1.1 Muster für die Haushaltssatzung (Anlage 1)

Die Haushaltssatzung muss in Ausführung des § 78 GO die für die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde erforderlichen Regelungen enthalten. Sie muss nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung verbindlich.

1.1.2 Muster für die Nachtragssatzung (Anlage 2)

Eine Nachtragssatzung, die nach § 81 GO aufzustellen ist, verändert die nach § 78 GO aufgestellte Haushaltssatzung. Sie muss die vorgesehenen Veränderungen enthalten und nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufgebaut werden. Das Muster ist für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung verbindlich.

1.2 Muster für den Haushaltsplan

1.2.1 Muster für den Ergebnisplan (Anlage 3)

Der Ergebnisplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.2.2 Muster für den Finanzplan (Anlage 4)

Der Finanzplan ist nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO ab. Er muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sowie die verbindlichen Zuordnungen zu den betroffenen Haushaltspositionen im kommunalen Kontierungsplan sind bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans zu beachten (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.2.3 Bestimmung der Produktbereiche (Anlage 5)

Die im Haushaltsplan abzubildenden Produktbereiche bilden die Verbindung zwischen dem an sie anknüpfenden Ressourcenverbrauch und den angestrebten Zielen und Wirkungen. Die produktorientierte Gliederung soll deshalb nach § 4 GemHVO das führende Gliederungsprinzip für den Haushaltsplan sein. Die vorgesehenen 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln, sind dem vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktrahmen der Länder entnommen, auf den sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt haben.

Die Gemeinden sind verpflichtet, für Steuerungs- und Informationszwecke sowie aus Gründen der Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte sowie für die Prüfung des Haushalts durch die Aufsichtsbehörde die erste Gliederungsstufe ihres Haushalts auf der Grundlage der in Anlage 5 aufgeführten 17 Produktbereiche auszugestalten. Diese Produktbereiche werden für verbindlich erklärt. Die Bildung der entsprechenden Teilpläne ist in der aufgeführten Reihenfolge der 17 Produktbereiche vorzunehmen. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung, nach der u.a. die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind, ist gleichfalls verbindlich. Die Gliederungsziffern werden zur Anwendung empfohlen. Es können auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik zur Anwendung kommen, weil die Produktbereiche 1 – 16 die Grundlage für diese Produktgruppen bilden.

1.2.4 Örtliche Gliederung des Haushaltsplans (Anlage 6)

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans. Der Festlegung, dass die Teilpläne produktorientiert aufzustellen sind, liegen die Erkenntnisse aus der langjährigen Diskussion über die Neuen Steuerungsmodelle, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF - Modellkommunen zugrunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert dies ebenfalls. Zugleich wird den Gemeinden die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Die Möglichkeiten für die Gliederung des Haushaltsplans sind zusammengefasst in einem Arbeitspapier dargestellt und sind in die Entscheidung über die Gliederung des Haushaltsplans einzubeziehen.

1.2.5 Muster für produktorientierte Teilpläne (Anlage 7)

Nach der Diskussion und den Erkenntnissen über die Neue Steuerung und deren Erprobung kann sich die Reform der Haushaltswirtschaft nicht darin erschöpfen, die bisherige sachliche Gliederung des Haushaltsplans durch eine frei gestaltbare produktorientierte Gliederung zu ersetzen. Im NKF ist die zeitgemäße Gliederung des Haushaltsplans Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören insbesondere die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen auf allen Verwaltungsebenen, aber auch zwischen Rat und Verwaltung, sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können. Vereinbarte Ziele und messbare Kennzahlen sollen deshalb auf allen Gliederungsebenen des Haushaltsplans ausgewiesen werden.

Die produktorientierten Teilpläne sollen daher jeweils die notwendigen Produktinformationen entsprechend der vorgenommenen Gliederungstiefe, den Teilergebnisplan, den Teilfinanzplan, Ziele, Leistungsmengen und mess-

bare Kennzahlen, ggf. einen Auszug aus der Stellenübersicht, und soweit erforderlich die speziellen Bewirtschaftungsregeln sowie die notwendigen Erläuterungen enthalten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.2.6 Muster für den Teilergebnisplan (Anlage 8)

Die Inhalte der Teilpläne, die auf der Grundlage der Produktbereiche gebildet werden und nach § 1 GemHVO Bestandteil des Haushaltsplans sind, enthalten als wichtigsten Bestandteil den Teilergebnisplan nach § 4 Abs. 3 GemHVO. Die Teilergebnispläne stellen eine Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Sie müssen die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO auch ggf. eine Haushaltsposition, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Außerdem besteht die Verpflichtung, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann in den Teilergebnisplänen abzubilden, wenn sie für die Haushaltsbewirtschaftung erfasst werden. Eine Verpflichtung für eine solche Erfassung besteht allerdings nicht (vgl. § 17 GemHVO). Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.2.7 Muster für den Teilfinanzplan (Anlage 9 A und B)

Auch wenn zukünftig im Rahmen der Teilpläne dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung zukommt, ist der Teilfinanzplan ein unverzichtbarer Bestandteil der Teilpläne. Ihm sind nach § 4 Abs. 4 GemHVO vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen. Die Teilfinanzpläne stellen zudem eine Untergliederung des Finanzplans dar. Dabei ist zu beachten, dass der jeweilige Teilfinanzplan aus zwei Teilen besteht. Der Teil A (Zahlungsübersicht) hat mindestens die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten einschließlich der damit verbundenen Verpflichtungsermächtigungen zu enthalten. Der Gemeinde bleibt es dabei freigestellt, auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B hat die Planung der einzelnen Investitionsmaßnahmen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, Verpflichtungsermächtigungen und den bereitgestellten Mitteln sowie den gesamten getätigten Zahlungen zu enthalten. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilpläne zu beachten. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

1.3 Muster für den Stellenplan

1.3.1 Muster für die Gliederung der Stellen (Anlage 10 A und B)

Der Stellenplan der Gemeinde nach § 8 Abs. 1 GemHVO hat sämtliche Stellen für die Beschäftigten unabhängig von ihrer Besetzung auszuweisen und ist nach Beschäftigungsverhältnissen zu untergliedern (vgl. § 8 GemHVO). Er ist danach in Besoldungs- und Entgeltgruppen aufzuteilen. Bei Beamtenverhältnissen soll eine Einteilung in Besoldungsgruppen und in Laufbahngruppen vorgenommen werden. Der Stellenplan ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.“

1.3.2 Muster für die Stellenübersichten (Anlage 11 A 1 bis B 2)

Die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO bildet die Grundlage für die Aufteilung der Personalaufwendungen auf die Teilpläne. Die Gesamtübersicht hat die gesamte Aufteilung der Stellen zu enthalten, soweit die Stellen nicht in den einzelnen Teilplänen ausgewiesen werden. Außerdem ist in der Übersicht nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben. Die Übersichten sind mit dem Stellenplan dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben.

1.4 Muster für besondere Übersichten zum Haushaltsplan

1.4.1 Muster für die Zuwendungen an Fraktionen (Anlage 12 A und B)

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen nach § 56 GO sind jeweils getrennt für jede Fraktion sowohl die Geldleistungen als auch die geldwerten Leistungen anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Die Muster werden zur Anwendung empfohlen.

1.4.2 Muster für die Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (Anlage 13)

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um deren mögliche Entwicklung aufzuzeigen, ist in der Übersicht der Stand am Ende des Vorvorjahres sowie der voraussichtliche Stand zu Beginn und zum Ende des Haushaltsjahres in der Gliederung des Verbindlichkeitspiegels anzugeben. Die Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.4.3 Muster für die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (Anlage 14)

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen muss erkennen lassen, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen. Sie ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 GemHVO). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.5 Muster für die Buchführung

1.5.1 Abschreibungstabelle (Anlage 15)

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Um im gemeindlichen Bereich eine Vergleichbarkeit nach einheitlichen Kriterien zu erreichen, ist die Vorgabe eines verbindlichen Rahmens für die Nutzungsdauern geboten. In Ausführung des § 35 GemHVO sind daher gemeindeübergreifend Abschreibungszeiträume weitestgehend festgelegt worden. Die „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände“ ist nach § 35 Abs. 3 GemHVO für die Festlegung und Ausgestaltung der örtlichen Nutzungsdauern von Vermögensgegenständen verbindlich.

Die Gemeinde hat allerdings unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer selbst vorzunehmen. Sie hat sich dabei in der Regel innerhalb des vorgegebenen Rahmens zu bewegen und eine Übersicht (Abschreibungstabelle) zu erstellen. Außerdem muss sie bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Wegen der erheblichen Bedeutung, die aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den Ergebnisplan, die Ergebnisrechnung und auf die kommunale Bilanz hat die Aufsichtsbehörde nach § 35 Abs. 3 Satz 3 GemHVO die Möglichkeit, sich die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre nachträglichen Änderungen von der Gemeinde vorlegen zu lassen.

1.5.2 NKF - Kontenrahmen (Anlage 16)

Die systematischen Anforderungen an eine Finanzbuchhaltung, die notwendige Überprüfbarkeit der Buchungen, eine interkommunale Vergleichbarkeit sowie die Anforderungen der Finanzstatistik bedingen, einen allgemeinen verbindlichen Kontenrahmen festzulegen. Die verbindliche Vorgabe für die Gemeinde nach § 27 Abs. 7 Satz 1 GemHVO beschränkt sich dabei darauf, dieses den allgemeinen buchungstechnischen Prinzipien folgende Ord-

nungsgerüst der Bildung der einzelnen Konten zu Grunde zu legen. Der NKF - Kontenrahmen stellt den verbindlichen Rahmen für die eigenverantwortliche Ausgestaltung und Konkretisierung von Konten. Er ist in der Reihenfolge seiner Kontenklassen einschließlich ihrer Bezeichnungen verbindlich. Die Verbindlichkeit des Kontenrahmens besteht auch, wenn Inhalte einer Kontenklasse nicht im Rahmen der doppelten Buchführung bebucht, sondern statistisch mitgeführt werden. Die Gliederungsziffern innerhalb des Kontenrahmens werden zur Anwendung empfohlen. Der Gebrauch der zweistelligen Ziffern erleichtert u.a. die Erfüllung der finanzstatistischen Anforderungen, weil der NKF – Kontenrahmen auch dafür die Grundlage bildet. Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Konten gelassen.

Der NKF - Kontenrahmen ist aus dem Kontenrahmen des Modellprojekts weiterentwickelt worden. Er ist nach dem Abschlussgliederungsprinzip gegliedert, d.h. die Einteilung der Kontenklassen ist nach der Reihenfolge der einzelnen Posten in der Bilanz und nach der Reihenfolge der einzelnen Haushaltspositionen in der Ergebnisrechnung und in der Finanzrechnung erfolgt. In diesem NKF - Kontenrahmen sind die Kontenklassen 0 bis 8 für die Durchführung der „Geschäftsbuchführung“ belegt, die selbstständig abgeschlossen wird und damit einen in sich geschlossenen Rechnungskreis bildet. Die Kosten- und Leistungsrechnung wird in einem zweiten Rechnungskreis abgewickelt. Hierfür wird die Kontenklasse 9 freigehalten, so dass der Gemeinde ausreichend Raum für die Gestaltung ihrer Kosten- und Leistungsrechnung bleibt. Der NKF - Kontenrahmen ist in der Regel jeweils weiter in Kontengruppen, Kontenarten und Konten zu untergliedern, um die örtlich ausgeprägten Konten zu bilden. Die Gemeinde ist nach § 27 Abs. 7 Satz 2 GemHVO verpflichtet, alle ihre Konten in einem Verzeichnis (Kontenplan) aufzuführen.,

In diesem gemeindlichen Kontenplan werden alle Konten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Buchführung der Gemeinde Verwendung finden. Dies erfordert unter Einbeziehung der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung mindestens die Einrichtung von Konten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz (vgl. § 2, 3 und 41 GemHVO). Diese Regelungen geben den Gemeinden die notwendige Gestaltungsfreiheit, die weitere Untergliederung der Konten nach eigenen örtlichen Bedürfnissen vorzunehmen. Dabei ist zu entscheiden, ob anhand der Bewirtschaftungsbefugnisse bzw. der Budgetbildung weitere Konten oder Unterkonten abgegrenzt werden sollen. In die Festlegung der örtlichen Konten können auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden. Es besteht dafür jedoch keine Vorgabe. Es wird empfohlen, bereits bei der Einrichtung von Konten festzulegen, ob die finanzstatistischen Anforderungen direkt aus den Konten heraus oder über Nebenrechnungen erfüllt werden sollen.

1.5.3 Kontierungsplan (Anlage 17)

Zur Nachvollziehbarkeit der Erträge und Aufwendungen sowie der Einzahlungen und Auszahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den verbindlich vorgegebenen Kontierungsplan beachten. Er sichert die richtige Zuordnung auch für die Erstellung des Jahresabschlusses. Für die Bilanz ist deshalb ebenfalls eine entsprechende Zuordnung zu beachten. Auf dieser Grundlage wird das Buchungsgeschehen der Gemeinden nachvollziehbarer sowie eine Vergleichbarkeit für die Aufsichtsbehörden gesichert. Dies erleichtert zudem den Gemeinden ihre Meldepflichten für die Finanzstatistik zu erfüllen. Der Kontierungsplan ist bei der Aufstellung des jährlichen Haushaltsplans und des Jahresabschlusses sowie der Erfassung der gemeindlichen Geschäftsvorfälle in Ausführung der §§ 2, 3 und 41 GemHVO verbindlich und zu beachten.

1.6 Jahresabschluss

1.6.1 Muster für die Ergebnisrechnung (Anlage 18)

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

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

1.6.2 Muster für die Teilergebnisrechnungen (Anlage 19)

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

1.6.3 Muster für die Finanzrechnung (Anlage 20)

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

Es ist jedoch zur Vervollständigung des Gesamtbildes erforderlich, den Bestand am Anfang des Haushaltsjahres mit der Änderung des Bestandes im abgelaufenen Haushaltsjahr und dem Bestand an fremden Finanzmitteln zusammen zu führen, um damit den Endbestand der Finanzmittel sowie den Finanzmittelfluss insgesamt zu ermitteln und abzubilden. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten anzusetzen. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.6.4 Muster für die Teilfinanzrechnungen (Anlage 21 A und B)

Die Teilfinanzrechnungen nach § 40 GemHVO sind entsprechend der Finanzrechnung zu gliedern. Sie bestehen wie die Teilfinanzpläne aus zwei Teilen. Der Teil A (Zahlungsübersicht) enthält die Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen nach Arten. Der Gemeinde bleibt es freigestellt, darin auch alle oder nur einzelne Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit abzubilden. Der Teil B enthält die Abrechnung

für die einzelnen Investitionsmaßnahmen oberhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen mit den diesen zugeordneten Ein- und Auszahlungen, entsprechend dem Stand am Ende des Haushaltsjahres. Außerdem sind die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen auszuweisen. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Teilfinanzrechnungen zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.6.5 Muster über die Struktur der Bilanz (Anlage 22)

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

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

Für die Bilanzgliederung gilt unter Beachtung des Grundsatzes der Klarheit und Übersichtlichkeit, dass die Bezeichnung der einzelnen Posten klar und verständlich unter Einbeziehung der rechtlichen Begriffsinhalte sein muss, jeder Posten mit dem dazugehörigen in Ziffern ausgedrückten Betrag eine eigene Zeile erhält, die Posten in der Bilanz in sinnvoller Weise aufeinander folgen und untereinander gesetzt werden. Dazu sind eine weitere Aufgliederung oder „davon“-Vermerke je nach Bedeutung für die Gemeinde, insbesondere in Bezug auf die Darstellung ihrer Aufgabenerfüllung, sachgerecht und zulässig.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Bilanz zu beachten. Außerdem sind die verbindlichen Zuordnungen zu den Bilanzposten durch den kommunalen Kontierungsplan näher definiert worden (vgl. Anlage 17). Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.6.6 Muster für den Anlagenspiegel (Anlage 23)

Im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO ist die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert darzustellen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummer 1 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, sind dazu jeweils tabellarisch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Zugänge, Abgänge und Umbuchungen, die Zuschreibungen, die kumulierten Abschreibungen, die Buchwerte am Abschlussstichtag und am vorherigen Abschlussstichtag und die Abschreibungen im Haushaltsjahr anzugeben.

Die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. Spalte 1) eines Vermögensgegenstandes werden ausgewiesen, solange der Vermögensgegenstand vorhanden ist, selbst wenn er bereits vollständig abgeschrieben ist. Erst im Jahr nach dem Abgang des Vermögensgegenstandes sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Als Zugänge und Abgänge (vgl. Spalten 2 und 3) werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände ausgewiesen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen oder aus dem Anlagevermögen abgegangen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter den Abgängen zu erfassen. Erst im Jahr danach sind dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Bei den Umbuchungen (vgl. Spalte 4) werden Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z.B. die Umgliederung von Vermögensgegenständen aus „Anlagen im Bau“ nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Umbuchungen liegen aber nicht bei Umschichtungen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vor. Diese Fälle sind als Abgänge zu erfassen.

Auch die Abschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 5) sowie die Zuschreibungen im Haushaltsjahr (vgl. Spalte 6) sind auszuweisen. Erfolgen Zuschreibungen bei den Vermögensgegenständen, so dürfen diese nicht saldiert, sondern müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips erfasst werden.

Unter kumulierten Abschreibungen (vgl. Spalte 7) sind sämtliche vorgenommenen Abschreibungen zu erfassen seit der Vermögensgegenstand mit seinen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagevermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, so sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind aber noch die Abschreibungen aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu sichern.

Die im Anlagenspiegel auszuweisenden Buchwerte (vgl. Spalten 8 und 9) ergeben sich rechnerisch als Restbuchwerte aus den Werten desselben Haushaltsjahres. Um die Veränderung bzw. Entwicklung aufzuzeigen, ist der Stand am Ende des Haushaltsjahres sowie am Ende des Vorjahres anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Anlagenspiegels zu beachten. Den Anlagenspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.6.7 Muster für den Forderungsspiegel (Anlage 24)

Der Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO soll den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens entsprechend § 41 Abs. 3 Nummern 2.2.1 und 2.2.2 zu gliedern. Um die Änderungen dieser Bilanzposten nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Forderungsspiegels zu beachten. Den Forderungsspiegel kann die Gemeinde eigenverantwortlich nach örtlichen Bedürfnissen um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

1.6.8 Muster für den Verbindlichkeitenspiegel (Anlage 25)

Der Verbindlichkeitenspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach und ist mindestens nach den in § 47 Abs. 1 GemHVO aufgeführten Posten zu gliedern. Um die Änderungen nachvollziehbar zu machen, ist dazu jeweils tabellarisch der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Der Verbindlichkeitenspiegel dient dazu, die Struktur der Verschuldung der Gemeinde transparent zu machen.

Ergänzend werden in dem Verbindlichkeitenspiegel auch die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich ausgewiesen, um auch diese Verpflichtungen der Gemeinde offen zu legen.

Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung des Verbindlichkeitspiegels zu beachten. Den Verbindlichkeitspiegel kann die Gemeinde um Zusatzinformationen ergänzen, soweit dadurch die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung nicht beeinträchtigt wird. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen.

2. Schlussbestimmungen

2.1

Dieser Runderlass ist auf die Haushalte und auf Teile der Haushalte anzuwenden, soweit eine Rechnungsführung nach den Regeln der doppelten Buchführung nach dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFG NRW) vom 16. November 2004 (GV. NRW. S. 644, ber. GV. NRW. 2005 S. 15, eingeführt worden ist. Im Zusammenhang mit der Überprüfung der Auswirkungen dieses Gesetzes nach § 10 des Artikels 1 des NKFG NRW tritt der Runderlass mit Ablauf des Haushaltsjahres 2009 außer Kraft.

2.2

Die Verwaltungsvorschriften über die Muster zu Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung (GemHVO) vom 27.11.1995 (SMBI. NRW. 6300) treten mit Veröffentlichung dieses Runderlasses außer Kraft. Sie sind für die Haushaltswirtschaft in den Haushaltsjahren 2005, 2006, 2007 und 2008 zu beachten, soweit das kamerale Rechnungswesen auf der Grundlage des § 9 des Artikels 1 des NKFG NRW noch Anwendung findet.

MBI. NRW. S. 354 (SMBI. NRW. 6300)

3. Änderungsübersicht zum Runderlass

Durch den Runderlass vom 04.04.2005 (MBI. NRW. S. 464) wurden die Nummer 1.6.4 (neu gefasst) sowie § 4 in Anlage 2 und die Nummern 46, 55 und 66 in Anlage 17 (neu gefasst) geändert.

Durch den Runderlass vom 21.09.2005 (MBI. NRW. S. 1161) wurden die Nummern 1.3.1 (neu gefasst) und 1.3.2 sowie die Anlagen 10 und 11 (jetzt „Tariflich Beschäftigte“) und die Nummer 53 der Anlage 17 geändert.

Durch den Runderlass vom 30.10.2006 (MBI. NRW. S. 541) wurden die Nummern 25, 28, 41, 44, 50, 52, 70, 71, und 78 der Anlage 17 geändert.

Übersicht über die Anlagen des Runderlasses nach betroffenen Bereichen:

A: Haushaltssatzungen

- Anlage 1: Haushaltssatzung (*Muster zu § 83 GO NRW*)
Anlage 2: Nachtragssatzung (*Muster zu § 81 GO NRW*)

B: Haushaltsplan

- Anlage 3: Ergebnisplan (*Muster zu § 2 GemHVO NRW*)
Anlage 4: Finanzplan (*Muster zu § 3 GemHVO NRW*)
Anlage 5: Bestimmung der Produktbereiche (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
Anlage 6: Örtliche Gliederung des Haushaltsplans
Anlage 7: Muster für produktorientierte Teilpläne (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
Anlage 8: Teilergebnisplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)
Anlage 9: Teilfinanzplan (*Muster zu § 4 GemHVO NRW*)

C: Übersichten zu den Beschäftigten

- Anlage 10: Stellenplan (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)
Anlage 11: Stellenübersicht (*Muster zu § 8 GemHVO NRW*)

D: Besondere Übersichten

- Anlage 12: Zuwendungen an Fraktionen (*Muster zu § 56 GO NRW*)
Anlage 13: Übersicht über den Stand der Verbindlichkeiten (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)
Anlage 14: Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (*Muster zu § 1 GemHVO NRW*)

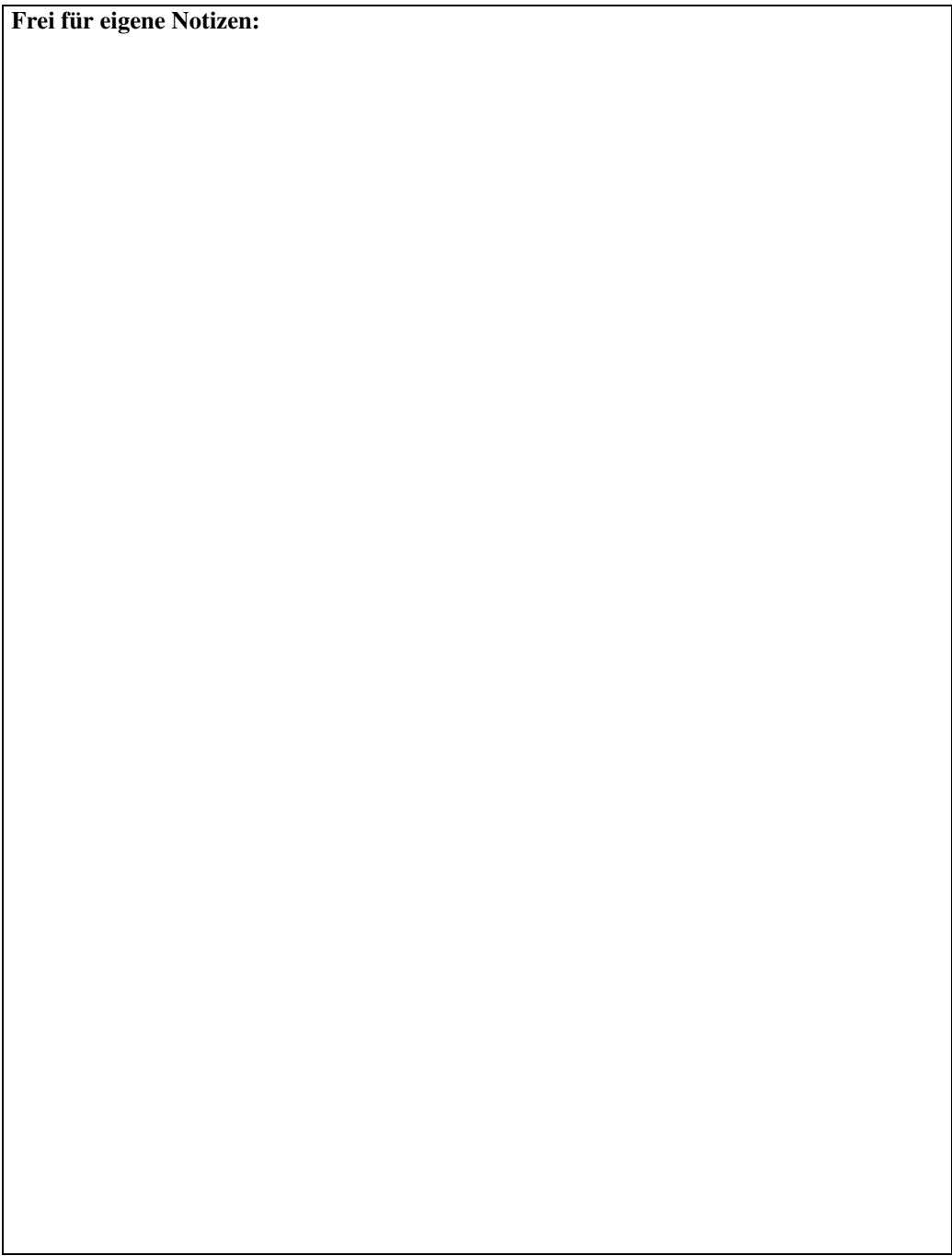
E: Buchführung

- Anlage 15: Abschreibungstabelle (*Muster zu § 35 GemHVO NRW*)
Anlage 16: Kontenrahmen (*Muster zu § 27 GemHVO NRW*)
Anlage 17: Kontierungsplan (*Muster zu § 3, 4 und 41 GemHVO NRW*)

F: Jahresabschluss

- Anlage 18: Ergebnisrechnung (*Muster zu § 38 GemHVO NRW*)
Anlage 19: Teilergebnisrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
Anlage 20: Finanzrechnung (*Muster zu § 39 GemHVO NRW*)
Anlage 21: Teilfinanzrechnung (*Muster zu § 40 GemHVO NRW*)
Anlage 22: Struktur der Bilanz (*Muster zu § 41 GemHVO NRW*)
Anlage 23: Anlagenspiegel (*Muster zu § 45 GemHVO NRW*)
Anlage 24: Forderungsspiegel (*Muster zu § 46 GemHVO NRW*)
Anlage 25: Verbindlichkeitspiegel (*Muster zu § 47 GemHVO NRW*)

Frei für eigene Notizen:



(Anlage 1)

Muster zu § 78 GO NRW

Haushaltssatzung und Bekanntmachung der Haushaltssatzung

1. Haushaltssatzung der Gemeinde ... für das Haushaltsjahr ...

Aufgrund der §§ 78 ff. der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), geändert durch Gesetz vom 16. November 2004, hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Haushaltssatzung erlassen:

§ 1

Der Haushaltsplan für das Haushaltsjahr¹⁾ ..., der die für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinden voraussichtlich anfallenden Erträge und entstehenden Aufwendungen sowie eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen und notwendigen Verpflichtungsermächtigungen enthält, wird

im Ergebnisplan mit	
Gesamtbetrag der Erträge auf	... EUR
Gesamtbetrag der Aufwendungen auf	... EUR

im Finanzplan mit	
Gesamtbetrag der Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf	... EUR
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit auf	... EUR

Gesamtbetrag der Einzahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit auf	... EUR
Gesamtbetrag der Auszahlungen aus der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit auf	... EUR
festgesetzt.	

§ 2¹⁾

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für Investitionen erforderlich ist, wird auf	... EUR
festgesetzt.	

(alternativ: Kredite für Investitionen werden nicht veranschlagt.)

§ 3¹⁾

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird auf	... EUR
festgesetzt.	

(alternativ: Verpflichtungsermächtigungen werden nicht veranschlagt.)

§ 4¹⁾

Die Verringerung der Ausgleichsrücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wird auf ... EUR
und/oder
die Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wird auf ... EUR
festgesetzt.

§ 5¹⁾

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird auf ... EUR
festgesetzt.

(alternativ: Kredite zur Liquiditätssicherung werden nicht beansprucht.)

§ 6²⁾

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr¹⁾..... wie folgt festgesetzt:

- | | | |
|-----|---|----------|
| 1. | Grundsteuer | |
| 1.1 | für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe
(Grundsteuer A) auf | ... v.H. |
| 1.2 | für die Grundstücke
(Grundsteuer B) auf | ... v.H. |
| 2. | Gewerbsteuer auf | ... v.H. |

§ 7

Nach dem Haushaltssicherungskonzept ist der Haushaltsausgleich im Jahre ... wieder hergestellt. Die dafür im Haushaltssicherungskonzept enthaltenen Konsolidierungsmaßnahmen sind bei der Ausführung des Haushaltsplans umzusetzen.

(alternativ: entfällt)

§ 8 ff.³⁾

2. Bekanntmachung der Haushaltssatzung

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Haushaltssatzung mit ihren Anlagen für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Abs. 5 GO dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Abs. 4 GO erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 GO erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Haushaltsplan (und das Haushaltssicherungskonzept) liegen zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und sind unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

.....
(Unterschrift)

Fußnoten:

1) Bei der Festsetzung für zwei Haushaltsjahre sind die einzelnen Jahresbeträge anzugeben.

2) Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Haushaltssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Haushaltssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.

3) Hier können weitere Vorschriften gem. § 78 Abs. 2 GO aufgenommen werden.

**Nachtragssatzung und Bekanntmachung
der Nachtragssatzung**

**1. Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung
der Gemeinde ...
für das Haushaltsjahr ...**

Aufgrund des § 81 der Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 14. Juli 1994 (GV. NRW. S. 666), geändert durch Gesetz vom 16. November 2004, hat der Rat der Gemeinde ... mit Beschluss vom ... folgende Nachtragssatzung zur Haushaltssatzung vom ... erlassen:

§ 1

Mit dem Nachtragshaushaltsplan werden

	die bisherigen fest- gesetzten Gesamt- beträge	erhöht um	vermindert um	und damit der Gesamtbetrag des Haushaltsplans einschl. Nachträge festgesetzt auf EUR
	EUR	EUR	EUR	
Ergebnisplan Erträge Aufwendungen				
Finanzplan aus laufender Verwaltungstätigkeit: Einzahlungen Ausgaben aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit: Einzahlungen Auszahlungen				

§ 2

Der Gesamtbetrag der Kredite, deren Aufnahme für die Investitionen erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen wird nicht geändert.)

§ 3

Der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen, der zur Leistung von Investitionsauszahlungen in künftigen Jahren erforderlich ist, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisherige festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen wird nicht geändert.)

§ 4

Die Verringerung der Ausgleichsrücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt und/oder

die Verringerung der allgemeinen Rücklage zum Ausgleich des Ergebnisplans wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Die bisher festgesetzte Verringerung der Ausgleichsrücklage und/oder die bisher festgesetzte Verringerung der allgemeinen Rücklage wird nicht geändert.)

§ 5

Der Höchstbetrag der Kredite, die zur Liquiditätssicherung in Anspruch genommen werden dürfen, wird gegenüber der bisherigen Festsetzung in Höhe von ... EUR um ... EUR vermindert/erhöht und damit auf ... EUR festgesetzt.

(alternativ: Der bisher festgesetzte Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung wird nicht geändert.)

§ 6¹⁾

Die Steuersätze für die Gemeindesteuern werden für das Haushaltsjahr..... wie folgt festgesetzt:

Steuerart	bisher v.H.	erhöht um v.H.	vermindert v.H.	nunmehr v.H.
1. Grundsteuer				
1.1 für die land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (Grundsteuer A)				
1.2 für die Grundstücke (Grundsteuer B)				
2. Gewerbesteuer				

(alternativ: Die Steuersätze werden nicht geändert.)

§ 6 ff.²⁾

2. **Bekanntmachung der Nachtragssatzung**

nach den geltenden Vorschriften und:

(Erfüllung der Anzeigepflicht):

Die vorstehende Nachtragssatzung für das Haushaltsjahr ... wird hiermit öffentlich bekannt gemacht. Die Nachtragssatzung mit ihren Anlagen ist gemäß § 80 Abs. 5 GO dem Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Schreiben vom ... angezeigt worden.

(Bei einer Verringerung der Rücklage):

Die nach § 75 Abs. 4 GO erforderliche Genehmigung der Verringerung der Rücklage ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Bei der Aufstellung von Haushaltssicherungskonzepten):

Die nach § 76 GO erforderliche Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes ist vom Landrat als untere staatliche Verwaltungsbehörde in ... (alternativ: der Bezirksregierung in ...) mit Verfügung vom ... erteilt worden.

(Verfügbarmachung zur Einsichtnahme):

Der Nachtragshaushaltsplan liegt zur Einsichtnahme vom ... bis ... im ... öffentlich aus und ist unter der Adresse ... im Internet verfügbar.

..., den ...

(Bürgermeister/Oberbürgermeister)

.....

(Unterschrift)

Fußnoten:

1) Erlässt die Gemeinde aufgrund der Realsteuergesetze eine besondere Hebesatzsatzung, so ist in der Nachtragssatzung zum Ausdruck zu bringen, dass die Angabe der Steuersätze in der Nachtragssatzung nur deklaratorische Bedeutung hat.

2) Hier können Regelungen zur Haushaltssicherung und weitere Vorschriften gem. § 78 Abs. 2 Satz 2 GO getroffen werden.

(Anlage 3)

Muster zu § 2 GemHVO NRW

Ergebnisplan

Ertrags- und Aufwandsarten		Er- gebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Ansatz des Haus- halts- jahres	Pla- nung Haus- halts- jahr + 1	Pla- nung Haus- halts- jahr + 2	Pla- nung Haus- halts- jahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfererträge						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen						
7	+ Sonstige ordentliche Erträge						
8	+ Aktivierte Eigenleistungen						
9	+/- Bestandsveränderungen						
10	= Ordentliche Erträge						
11	- Personalaufwendungen						
12	- Versorgungsaufwendungen						
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen						
14	- Bilanzielle Abschreibungen						
15	- Transferaufwendungen						
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen						
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)						
19	+ Finanzerträge						
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen						
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)						
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)						
26	= Jahresergebnis (= Zeilen 22 und 25)						

(Anlage 4)

Muster zu § 3 GemHVO NRW

Finanzplan

Ein- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben						
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen						
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen						
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte						
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte						
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen						
7	+ Sonstige Einzahlungen						
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen						
9	= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit						
10	- Personalauszahlungen						
11	- Versorgungsauszahlungen						
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen						
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen						
14	- Transferauszahlungen						
15	- Sonstige Auszahlungen						
16	= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit						
17	= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 9 und 16)						
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen						
19	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen						
20	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen						
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten						
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen						
23	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit						
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden						
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen						
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen						
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen						
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen						
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen						
30	= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit						
31	= Saldo aus Investitionstätigkeit (= Zeilen 23 und 30)						
32	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 17 und 31)						
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen						
34	- Tilgung und Gewährung von Darlehen						
35	= Saldo aus Finanzierungstätigkeit						
36	= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (= Zeilen 32 und 35)						
37	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln						
38	= Liquide Mittel (= Zeilen 36 und 37)						

Bildung von Produktbereichen im kommunalen Haushalt

Bei der Bildung von Produktbereichen sowie deren Abbildung im Haushaltsplan der Gemeinde sind die nachfolgend aufgeführten Produktbereiche verbindlich. Die zur Abgrenzung der Produktbereiche vorgenommene Zuordnung ist zu beachten. Dazu gilt, dass die fachlichen Verwaltungsaufgaben und die wirtschaftlichen Betätigungen den sachlich betroffenen Produktbereichen zuzuordnen sind.

1. Gesamtübersicht

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

Produktbereiche		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will.

2. Inhaltsbestimmung

Die Produktbereiche im gemeindlichen Haushalt sind nach der folgenden Zuordnung abzugrenzen:

- 01 Innere Verwaltung**
 Rat, Ausschüsse, Bezirksvertretungen, Bezirksausschüsse
 Kreistag, Kreisausschuss, Ausschüsse
 Bürgermeister/in, Bezirksvorsteher/in, Ortsvorsteher/in, Beigeordnete
 Landrat/Landrätin
 Ausländerbeirat
 Fraktionen, Zuwendungen gem. § 56 Abs. 3 der Gemeindeordnung (GO)
 Allgemeine Verwaltungsangelegenheiten
 Rats- und Verwaltungsbeauftragte
 Controlling, Finanzbuchhaltung, Kämmerei
 Einrichtungen für die gesamte Verwaltung
 Einrichtungen für Verwaltungsangehörige
 Örtliche Rechnungsprüfung
 Angelegenheiten der unteren staatlichen Verwaltungsbehörde
- 02 Sicherheit und Ordnung**
 Statistische Angelegenheiten
 Aufgaben bei der Durchführung von Wahlen und Abstimmungen
 Öffentliche Ordnungsangelegenheiten
 Brandschutz
 Rettungsdienst
 Abwehr von Großschadensereignissen

- 03 Schulträgeraufgaben**
Grundschulen
Hauptschulen
Realschulen, Abendrealschulen als Weiterbildungskolleg
Gymnasien, Abendgymnasien als Weiterbildungskolleg
Kollegs
Gesamtschulen
Sonderschulen als Schulen für Lernbehinderte, für Geistigbehinderte, für Blinde und Sehbehinderte, für Lernbehinderte, für Gehörlose und Schwerhörige, für Sprachbehinderte, für Kranke, für Erziehungshilfen, im Bereich der Realschulen und des Gymnasiums
Berufskollegs in Form von Berufsschule, Berufsfachschule, Fachschule, Fachoberschule
Schülerbeförderung
Fördermaßnahmen für einzelne Schüler
schulartenübergreifende Maßnahmen
Sonstige schulische Einrichtungen der Allgemeinbildung
- 04 Kultur und Wissenschaft**
Museen, Sammlungen, sonstige Kultureinrichtungen
Theater
Musikpflege, Musikschulen
Heimatpflege
Sonstige Kulturpflege
Förderung von wissenschaftlichen Einrichtungen
- 05 Soziale Leistungen**
Grundversorgung an natürliche Personen
Soziale Einrichtungen
Sonstige soziale Leistungen
- 06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe**
Förderung von Kindern und Jugendlichen
Förderung der Erziehung in der Familie
Adoptionsvermittlung
Tageseinrichtungen für Kinder
Einrichtungen der Jugendarbeit
Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien
- 07 Gesundheitsdienste**
Krankenhäuser, Kliniken
Sonstige Gesundheitseinrichtungen
Gesundheitsschutz und -pflege
- 08 Sportförderung**
Allgemeine Förderung des Sports
Sportstätten und Bäder
- 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen**
Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen
Geoinformationen
- 10 Bauen und Wohnen**
Bau- und Grundstücksordnung
Wohnungsbauförderung
Denkmalschutz und -pflege
- 11 Ver- und Entsorgung**
Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung

- Abfallwirtschaft
- Abwasserbeseitigung
- 12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV**
 - Durchführung von Bau- und Unterhaltungsaufgaben bei Straßen
 - Winterdienst
 - Verkehrssicherungsanlagen
 - Straßenreinigung
 - Parkeinrichtungen
 - ÖPNV
 - Sonstiger Personen- und Güterverkehr
- 13 Natur- und Landschaftspflege**
 - Öffentliches Grün, Landschaftsbau
 - Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen
 - Friedhofs- und Bestattungswesen
 - Land- und Forstwirtschaft
- 14 Umweltschutz**
 - Umweltschutzmaßnahmen
 - Umweltschutzbeauftragte
- 15 Wirtschaft und Tourismus**
 - Wirtschaftsförderung
 - Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen
 - Tourismus
- 16 Allgemeine Finanzwirtschaft**
 - Steuern
 - allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen
 - Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft
- 17 Stiftungen**

(Anlage 6)

**Gliederung des örtlichen Haushaltsplans
Gliederungsvarianten**

1. Gliederung nach Produktbereichen

Der kommunale Haushaltsplan ist in produktorientierte Teilpläne nach folgenden verbindlichen Produktbereichen und in der ausgewiesenen Reihenfolge zu gliedern:

Produktbereiche		
01 Innere Verwaltung	07 Gesundheitsdienste	13 Natur- und Landschaftspflege
02 Sicherheit und Ordnung	08 Sportförderung	14 Umweltschutz
03 Schulträgeraufgaben	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	15 Wirtschaft und Tourismus
04 Kultur und Wissenschaft	10 Bauen und Wohnen	16 Allgemeine Finanzwirtschaft
05 Soziale Leistungen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 1

Innerhalb der Grenzen dieser Produktbereiche können Teilpläne auch nach Produktgruppen oder nach Produkten aufgestellt werden. Es bleibt dabei jeder Gemeinde überlassen, ob sie im Haushaltsplan lediglich eine weitere Gliederungsebene darstellen (Produktgruppen) oder tiefer untergliedern (Produkte) will. Teilpläne unterhalb der Produktbereichsebene können auch nach örtlichen Verantwortungsbereichen aufgestellt werden. Auch diese Teilpläne können in Produktgruppen oder Produkte untergliedert werden.

Die Aufzählung der Produktbereiche folgt der Abstimmung der Länder, erleichtert die Sortierung der Produktbereiche sowie die Zuordnung der Produktgruppen und Produkte zu den Produktbereichen.

2. Produktorientierte Untergliederung der Produktbereiche:

Die Gemeinde kann unterhalb der Ebene der verbindlich vorgegebenen Produktbereiche nach ihren eigenen Bedürfnissen diese Teilpläne untergliedern:

2.1 Die Gemeinde kann eigene Produktgruppen und Produkte bilden (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*	Eigene Produktgruppen	Eigene Produkte
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ... 05 Soziale Leistungen ... 07 Gesundheitsdienste ... 09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft ...	Bildung von Produktgruppen nach den örtlichen Bedürfnissen	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen

* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

2.2 Die Gemeinde kann den Empfehlungen Dritter folgen:

2.2.1 den Empfehlungen der NKF -Modellkommunen (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*	Produktgruppen nach NKF (Auszug)	Produkte nach NKF (Auszug)
01 Innere Verwaltung	08 Personalmanagement	01 Personalsteuerung
...
03 Schulträgeraufgaben	04 Schulaufsicht	04 Nichtschülerprüfung
...
05 Soziale Leistungen	01 Unterst. von Senioren	02 Altenarbeit
...
07 Gesundheitsdienste	03 Gesundheitshilfe	04 Sucht- und Drogenhilfe
...
09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	01 Räumliche Planung	02 Flächennutzungsplan
...
16 Allgemeine Finanzwirtschaft	01 Allgemeine Finanzwirtschaft	...

* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

2.2.2 den Empfehlungen der Länder für die Finanzstatistik (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*	Produktgruppen für die Finanzstatistik (Auszug)	Produkte
01 Innere Verwaltung	111 Vw.steuerung und Service	Bildung von Produkten nach den örtlichen Bedürfnissen
...	...	
03 Schulträgeraufgaben	211 Grundschulen	
...	...	
05 Soziale Leistungen	315 Soziale Einrichtungen	
...	...	
07 Gesundheitsdienste	412 Gesundheitseinrichtungen	
...	...	
09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen	511 Räumliche Planung- und Entwicklungsmaßnahmen	
...	...	
16 Allgemeine Finanzwirtschaft	612 Sonst. allg. Finanzwirtschaft	
...	...	

* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Die finanzstatistisch erforderlichen Produktgruppen, zu denen Zahlungsarten mit Beträgen zuzuordnen und im Rahmen der Meldepflichten zur Finanzstatistik zu erfassen sind, werden auf der Grundlage des Finanz- und Personalstatistikgesetzes bekannt gegeben.

3. Organisationsbezogene Untergliederung der Produktbereiche (Beispiel):

Die Gemeinde kann die Teilpläne nach Produktbereichen weiter nach organisatorischen Gesichtspunkten untergliedern (Beispiel):

Verbindliche Produktbereiche*		
01 Innere Verwaltung ... 03 Schulträgeraufgaben ...	05 Soziale Hilfen ... 07 Gesundheitsdienste	09 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen ... 16 Allgemeine Finanzwirtschaft
Örtliche Organisation (Beispiel)		
Fachbereich 1	Fachbereich 2	Fachbereich 3
Hauptamt	Schulverwaltungsamt	Planungsamt
Amt für Finanzwesen	Kulturamt	Bauamt
Ordnungsamt	Sozialamt	Umweltamt
Rechnungsprüfungsamt	Jugendamt	

* Vollständige Abbildung siehe Abbildung 1

Es bleibt der Gemeinde überlassen, ob sie eine oder mehrere Organisationsebenen im Haushaltsplan abbildet. Diesen Organisationsebenen können Produktgruppen oder Produkte zugeordnet werden.

4. Abbildung der Produktbereiche bei Untergliederungen

Die verbindlichen Produktbereiche sind den o.a. möglichen Untergliederungen der Produktbereichsebene voranzustellen. Dabei ist es dann ausreichend, wenn im jeweiligen Teilergebnisplan des Produktbereiches die Summen der Erträge und der Aufwendungen und im jeweiligen Teilfinanzplan die Summen der Einzahlungen und der Auszahlungen für Investitionen ausgewiesen werden.

Die Gemeinde muss durch ihre Produktbildung sicherstellen, dass bei einer Untergliederung der Produktbereichsebene auch die Produktbereiche ordnungsgemäß im Haushaltsplan ausgewiesen werden.

Muster über den Aufbau von Teilplänen für den kommunalen Haushaltsplan

1. Gestaltung der Teilpläne

In den Teilplänen des kommunalen Haushalts werden auf der Grundlage des § 4 GemHVO im Wesentlichen die folgenden Informationen gegeben:

- Erläuterungen zum Produktbereich, den Produktgruppen mit den beschriebenen Produkten,
- die Ziele und Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung,
- ggf. Auszüge aus der Stellenübersicht,
- Aufwendungen und Erträge, ggf. einschließlich der Erträge und Aufwendungen aus den internen Leistungsbeziehungen (im Teilergebnisplan),
- investive Einzahlungen und Auszahlungen (= Teilfinanzplan) mit der Übersicht einzelner Maßnahmen bei Investitionen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen.

Zusätzlich können weitere ergänzende Angaben gemacht werden:

- spezielle Bewirtschaftungsregeln,
- Erläuterungen zu den Haushaltspositionen,
- quantitative und qualitative Leistungsmengen, soweit sie zielbezogen und steuerungsrelevant sind,
- Daten über die örtlichen Verhältnissen, z.B. zur Verwaltungsorganisation, der Verantwortlichkeiten, der Auftragsgrundlage, den Zielgruppen, der Wettbewerbssituation etc.

Die Angaben können in Textform oder Graphiken aufbereitet und in besonderen Feldern in den betreffenden Teilplänen dargestellt werden, soweit keine Verbindlichkeit für einzelne Bereiche besteht. Im Haushaltsplan sollten die Teilpläne gleichartig gestaltet sein.

2. Gliederung der Teilpläne

Das Muster zeigt eine Möglichkeit der Gliederung des Teilplanes anhand eines Produktbereiches schematisch auf. Darin enthaltene Bezeichnungen sollen lediglich den Aufbau des Teilplanes verdeutlichen, insoweit wird das Muster zur Anwendung empfohlen. Die konkrete Ausgestaltung nach den örtlichen Bedürfnissen muss durch jede Gemeinde selbst erfolgen.

Haushaltsplan ...	Fachliche Zuständigkeit: Frau/Herr						
Produktbereich ...							
Inhalte des Produktbereiches							
Beschreibung und Zielsetzung: Zielgruppe(n): Besonderheiten im Haushaltsjahr:							
Produktbereichsübersicht							
Produktgruppen mit - den wesentlichen beschriebenen Produkten: - den einzelnen Zielen: - den Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung: (Die Kennzahlen und ggf. die Leistungsmengen sollen nach Arten und möglichst entsprechend der Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO gegliedert werden.)							
Personaleinsatz							
(Die Angaben zum eingesetzten Personal - Auszug aus der Stellenübersicht nach § 8 GemHVO - sollen nach Beschäftigungsverhältnissen gegliedert werden. Diese Abbildung kann durch Angaben in einer Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO ergänzt werden.)							
Teilergebnisplan							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilergebnisplan muss die in § 2 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.6 des Erlasses sowie Anlage 8).							
Teilfinanzplan							
	Haushalts- positionen	Vor- vor- jahr	Vor- jahr	Haus- halts- jahr	Plan- Jahr (Hj +1)	Plan- Jahr (Hj +2)	Plan- Jahr (Hj +3)
(Der Teilfinanzplan muss die in § 3 vorgegebene Mindestgliederung enthalten (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005 sowie Anlagen 9 A und B).							
Bewirtschaftungsregelungen				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan: Sonstiges:			
Erläuterungen zu den Haushaltspositionen				Für den Teilergebnisplan: Für den Teilfinanzplan: Sonstiges:			
Sonstige Daten über örtliche Verhältnisse							

(Anlage 8)

Muster zu § 4 GemHVO NRW

Teilergebnisplan

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
		EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
9							
10	= Ordentliche Erträge						
11	<i>Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>						
↓							
16							
17	= Ordentliche Aufwendungen						
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 u. 17)						
19	Arten wie im Ergebnisplan						
20							
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)						
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)						
23	+ Außerordentliche Erträge						
24	- Außerordentliche Aufwendungen						
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)						
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)						
27	+ Erträge aus internen Leistungsbeziehungen						
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen						
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)						

(Anlage 9 A)

Muster zu § 4 GemHVO NRW

Teilfinanzplan

A. Zahlungsübersicht

Einzahlungs- und Auszahlungsarten	Ergebnis des Vor- vor- jahres	Ansatz des Vor- Jahres	Ansatz des Haus- halts- jahres	Ver- pflichtungs- ermächti- gungen	Planung Haus- halts- jahr + 1	Planung Haus- halts- jahr + 2	Planung Haus- halts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Laufende Verwaltungstätigkeit <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie im Finanzplan abgebildet werden.)</i>							
Investitionstätigkeit							
Einzahlungen							
1 aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen							
2 aus der Veräußerung von Sachanlagen							
3 aus der Veräußerung von Finanzanlagen							
4 aus Beiträgen u. ä. Entgelten							
5 Sonstige Investitionseinzahlungen							
6 Summe: (invest. Einzahlungen)							
Auszahlungen							
7 für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden							
8 für Baumaßnahmen							
9 für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen							
10 für den Erwerb von Finanzanlagen							
11 von aktivierbaren Zuwendungen							
12 Sonstige Investitionsauszahlungen							
13 Summe: (invest. Auszahlungen)							
14 Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzah- lungen ./ Auszahlungen)							

Fußnote: Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.

Teilfinanzplan
B. Planung einzelner Investitionsmaßnahmen

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Verpflichtungsermächtigungen	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3	Bisher bereitgestellt (einschl. Sp. 2)	Gesamteinzahlungen/-auszahlungen
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen									
Maßnahme: ...									
+ Einzahlungen aus Investitionszuwendungen									
- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden									
- Auszahlungen für Baumaßnahmen									
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)									
Weitere Maßnahmen: (Gliederung wie oben)									

Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen									
Summe der investiven Einzahlungen									
Summe der investiven Auszahlungen									
Saldo: (Einzahlungen ./ Auszahlungen)									

Fußnote: Zu den Verpflichtungsermächtigungen in Spalte 4 ist anzugeben, wie sich die Belastung auf die folgenden Jahre verteilt.

(Anlage 10 A)

Muster zu § 8 GemHVO NRW

Stellenplan

Teil A: Beamte

- Gemeindeverwaltung¹⁾ / Sondervermögen mit Sonderrechnung¹⁾ -

Wahlbeamte und Laufbahngruppen ²⁾	Besoldungsgruppe	Zahl der Stellen ... ³⁾		Zahl der Stellen ... ⁵⁾	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... ⁵⁾	Erläuterungen
		insgesamt	davon aus- gesondert ⁴⁾			
Insgesamt						

Fußnoten:

- 1) Für die Gemeindeverwaltung ist ein Stellenplan und für jedes Sondervermögen sind jeweils gesonderte Stellenübersichten aufzustellen
- 2) Die Angabe der Amtsbezeichnung wird freigestellt
- 3) Einzusetzen ist das Haushaltsjahr
- 4) Zahl der Stellen, die bei der Anwendung der Obergrenzen unberücksichtigt bleiben (§ 4 StOV – Gem)
- 5) Einzusetzen ist das Vorjahr

(Anlage 10 B)

Muster zu § 8 GemHVO NRW

Stellenplan

Teil B: Tariflich Beschäftigte

Entgeltgruppe/ Sondertarif	Zahl der Stellen ... ¹⁾	Zahl der Stellen ... ²⁾	Zahl der tatsächlich besetzten Stellen am 30.06. ... ²⁾	Erläuterungen

Fußnoten:¹⁾ Einzusetzen ist das Haushaltsjahr²⁾ Einzusetzen ist das Vorjahr

Stellenübersicht

Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung
- Beamte -

Produktbereich	Bezeichnung	Wahlbeamte	Höherer Dienst	Gehobener Dienst	Mittlerer Dienst	Erläuterungen
		B 9 →	B 2 →	A 13 →	A 9 →	

(Anlage 11 A 2)

Muster zu § 8 GemHVO NRW

Stellenübersicht**Teil A: Aufteilung nach der Haushaltsgliederung**
- Tariflich Beschäftigte -

Produktbereich	Bezeichnung	... ¹⁾

Fußnote¹⁾ Einteilung der Kopfspalte nach den Entgeltgruppen

Stellenübersicht**Teil B: Dienstkräfte in der Probe- oder Ausbildungszeit**
- Beamte zur Anstellung -

Amtsbezeichnung	Besoldungs- gruppe	Zahl der Beamtinnen z.A./ Beamten z.A. ... ¹⁾	Zahl der Beamtinnen z.A./ Beamten z.A. ... ²⁾	Zahl der Beamtinnen z.A./ Beamten z. A. am 30.06. ... ²⁾	Erläuterun- gen
Rätinnen z.A./ Räte z.A.	A 13				
Inspektorinnen z.A./ Inspektoren z.A.	A 9				
Assistentinnen z.A./ Assistenten z.A.	A 5				
Insgesamt					

Fußnoten:¹⁾ Einzusetzen ist das Haushaltsjahr²⁾ Einzusetzen ist das Vorjahr

Stellenübersicht

Teil B: Dienstkräfte in der Probe- oder Ausbildungszeit
- Nachwuchskräfte und informatorisch beschäftigte Dienstkräfte -

Bezeichnung	Art der Vergütung	Vorgesehen für ... ¹⁾	Beschäftigt am 01.10. ... ²⁾	Erläuterungen
Inspektoranwärterinnen/ Inspektoranwärter	Unterhaltszuschuss			
Verwaltungspraktikan- tinnen/ Verwaltungspraktikanten	Unterhaltsbeihilfe			
Auszubildende	Ausbildungsvergütung			
Praktikantinnen/ Praktikanten	fester Satz			
Insgesamt				

Fußnoten:¹⁾ Einzusetzen ist das Haushaltsjahr²⁾ Einzusetzen ist das Vorjahr

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder
Teil A: Geldleistungen**

Nr.	Fraktion	Im Haushaltsplan enthalten		Ergebnis aus Jahres- abschluss ... ³⁾ EUR	Erläuterungen ⁴⁾
		... ¹⁾ EUR	... ²⁾ EUR		

Fußnoten:¹⁾ Haushaltsjahr²⁾ Vorjahr³⁾ Vorvorjahr⁴⁾ Spalte 6 kann entfallen, wenn die Erläuterungen an anderer Stelle stehen

**Zuwendungen an Fraktionen, Gruppen und einzelne Ratsmitglieder
Teil B: Geldwerte Leistungen**

Fraktion:				
Zweckbestimmung	Geldwert			Erläuterungen
	Haushalts- jahr ...	Vorjahr ...	mehr (+) weniger (-)	
	EUR	EUR	EUR	
1. Gestellung von Personal der kommunalen Körperschaft für die Fraktionsarbeit 1.1 für die Sicherung des Informationsaustauschs, organisatorische Arbeiten und sonstige Dienste (Geschäftsstellenbetrieb) 1.2 für Sachgebiete der Fraktionsarbeit (Fraktionsassistenten) 1.3 für Fahrer von Dienstfahrzeugen 2. Bereitstellung von Fahrzeugen 3. Bereitstellung von Räumen 3.1 für die Fraktionsgeschäftsstelle 3.2 dauernd oder bedarfsweise für die Durchführung von Fraktionssitzungen 4. Bereitstellung einer Büroausstattung 4.1 Büromöbel und -maschinen 4.2 sonstiges Büromaterial 5. Übernahme laufender oder einmaliger Kosten für 5.1 bereitgestellte Räume (Heizung, Reinigung, Beleuchtung) 5.2 Fachliteratur und -zeitschriften 5.3 Telefon, Telefax, Datenübertragungsleitungen 5.4 Rechnerzeiten auf zentraler ADV-Anlage 6. Sonstiges				

(Anlage 13)

Muster zu § 1 GemHVO NRW

**Übersicht
über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten**

Art	Stand am Ende des Vorjahres ...	Voraussichtlicher Stand zu Beginn des Haushaltsjahres ...	Voraussichtlicher Stand zum Ende des Haushaltsjahres ...
	TEUR	TEUR	TEUR
<i>(Untergliederung wie im Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW)</i>			

(Anlage 14)

Muster zu § 1 GemHVO NRW

**Übersicht
über die aus Verpflichtungsermächtigungen
voraussichtlich fällig werdenden Auszahlungen**

Verpflichtungs- ermächtigungen im Haushaltsplan des Jahres: ... ¹⁾	Voraussichtlich fällige Auszahlungen ²⁾				
 TEUR TEUR TEUR TEUR TEUR
Summe					
<u>Nachrichtlich:</u> In der Finanzplanung vorgesehene Kreditaufnahmen					

Fußnoten:

¹⁾ In Spalte 1 sind das Haushaltsjahr und alle früheren Jahre aufzuführen, in denen Verpflichtungsermächtigungen veranschlagt waren, aus deren Inanspruchnahme noch Ausgaben fällig werden.

²⁾ In den Spalten 2 ff. sind die dem Haushaltsjahr folgenden Jahre einzusetzen.

(Anlage 15)

Muster zu § 27 GemHVO NRW

**NKF – Rahmentabelle
der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände**

Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
1	Gebäude und bauliche Anlagen	
1.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (baulicher Teil)	30 - 40
1.02	Abwasserkanäle	50 - 80
1.03	Auslaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.04	Baracken, Behelfsbauten	20 - 40
1.05	Einlaufbauwerke einschl. Rechen und Schützen (Bauwerke)	30 - 50
1.06	Feuerwehrgerätehäuser (massiv)	40 - 80
1.07	Feuerwehrgerätehäuser (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.08	Freibäder (bauliche Anlagen)	30 - 50
1.09	Garagen (massiv)	40 - 60
1.10	Garagen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.11	Gemeindezentren, Bürgerhäuser, Saalbauten, Vereins-, Jugendheime	40 - 80
1.12	Geschäftshäuser (auch gemischt genutzt mit Wohnungen)	50 - 80
1.13	Hallen (massiv)	40 - 60
1.14	Hallen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.15	Hallenbäder	40 - 70
1.16	Heime, Personal- und Schwestern-, Alten-, Kinder-	40 - 80
1.17	Hochwasserschutzanlagen (dauerhafte), z.B. Deiche	70 - 100
1.18	Industriegebäude, Werkstätten (mit und ohne Sozialtrakt)	40 - 60
1.19	Kapellen, Kirchen	60 - 80
1.20	Kindergärten, Kindertagesstätten	40 - 80
1.21	Krankenhäuser	40 - 60
1.22	Krematorien	50 - 60
1.23	Lager (massiv)	40 - 60
1.24	Lager (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.25	Leichenhallen, Trauerhallen	60 - 80
1.26	Parkhäuser, Tiefgaragen	30 - 50
1.27	Pumpenhäuser	20 - 50
1.28	Rettungswachen (massiv)	40 - 80
1.29	Rettungswachen (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.30	Schleusen, Wehre (Stahl oder Beton)	40 - 50
1.31	Schleusen, Wehre (sonstige Bauweise)	20 - 30
1.32	Schulgebäude (massiv)	40 - 80
1.33	Schulgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.34	Silobauten (Beton)	28 - 33
1.35	Silobauten (Kunststoff oder Stahl)	17 - 25
1.36	Sportanlagen (nur Sozialgebäude u.a. Funktionsgebäude)	40 - 60
1.37	Straßenabläufe einschl. Anschlusskanäle	50 - 80
1.38	Transformatoren- und Schalthäuser, Trafostationshäuser	20 - 50
1.39	Tunnel	70 - 80
1.40	Verwaltungsgebäude (massiv)	40 - 80
1.41	Verwaltungsgebäude (sonstige Bauweise)	20 - 40
1.42	Wassertürme	40 - 50
1.43	Wohncontainer	10 - 20
1.44	Wohnhäuser (auch Mehrfamilienhäuser)	50 - 80
2	Straßen, Wege, Plätze (Grundstückseinrichtungen)	
2.01	Betonmauer, Ziegelmauer	20 - 40
2.02	Brücken (Holzkonstruktion)	20 - 40
2.03	Brücken (Mauerwerk, Beton- oder Stahlkonstruktion, Verbundsystem)	50 - 100
2.04	Gewässerausbau naturnah, offene Gräben	20 - 50
2.05	Kompostdeponie, -plätze	10 - 25
2.06	Löschwasserteiche	20 - 40
2.07	Straßen- und Stadtmobiliar	10 - 30
2.08	Spielplätze, Bolzplätze	10 - 15
2.09	Sportplätze (Rasen- und Hartplätze)	20 - 25
2.10	Straßen (Anlieger-, Hauptverkehrsstraßen) Wege, Plätze, Parkflächen	30 - 60

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Nr.	Vermögensgegenstand	Nutzung in Jahren
2.11	Wege, Plätze, Parkflächen (in einfacher Bauart)	10 - 30
3	Technische Anlagen (Betriebsanlagen)	
3.01	Abwasserhebe- und -reinigungsanlagen (maschinelle Einrichtungen)	10 - 33
3.02	Alarmgeber, Alarmanlagen	5 - 15
3.03	Aufzüge (mobil), Hublifte, Hebebühnen, Arbeitsbühnen	10 - 25
3.04	Bahnkörper, Gleisanlagen, Gleiseinrichtungen, Weichen	15 - 33
3.05	Baucontainer, Bürocontainer, Transportcontainer	10 - 20
3.06	Beleuchtungsanlagen	20 - 30
3.07	Beschallungsanlagen	5 - 15
3.08	Blockheizkraftwerke (Kraft-Wärmekopplungsanlagen)	10 - 20
3.09	Dampfkessel, Dampfmaschinen, Dampfturbinen, Dampfversorgungsleitungen	10 - 20
3.10	Druckluftanlagen, Kompressoren	5 - 15
3.11	Druckrohrleitungen	20 - 40
3.12	Gasleitungen	40 - 45
3.13	Heiß- und Kaltluftanlagen, Abzugsvorrichtungen, Ventilatoren, Klimaanlage	10 - 15
3.14	Heizkanäle	40 - 50
3.15	Kabelnetze (auch Rohre, Schächte)	20 - 25
3.16	Leitstellentechnik	5 - 15
3.17	Mess- und Prüfgeräte	8 - 12
3.18	Notstromaggregate, Stromgeneratoren, -umformer, Gleichrichter	15 - 20
3.19	Ozonmessstation, Umweltmessstation	8 - 12
3.20	Photovoltaikanlagen	20 - 25
3.21	Solaranlagen	10 - 15
3.22	Stromverteileranlagen	10 - 15
3.23	Telekommunikationseinrichtungen, Betriebsfunkanlagen, Antennenmasten	10 - 15
3.24	Verkehrsrechner (Verkehrsleitsystem)	10 - 15
3.25	Videoanlagen, Überwachungsanlagen	5 - 15
3.26	Waschanlage, Waschstraße	5 - 15
3.27	Wasseraufbereitungsanlagen, Wasserenthärtungsanlagen, Wasserreinigungsanlagen	10 - 15
3.28	Windkraftanlagen	15 - 20
4	Maschinen und Geräte	
4.00	Maschinen und Geräte	5 - 20
	z.B.: Atemschutzgerät, Maskendichtprüfgerät	8 - 12
	z.B.: Bohrhammer, Bohrmaschine	5 - 8
	z.B.: Druckereimaschinen und ähnliches	13 - 15
	z.B.: Fahrkartenverkaufsautomat, Fahrkartentwerter	8 - 12
	z.B.: medizinisch-technische Geräte	8 - 10
	z.B.: Parkscheinautomat	8 - 12
	z.B.: Spielgeräte (Wippe, Rutsche, Schaukel, Klettergeräte usw.)	8 - 10
5	Büro- und Geschäftsausstattung	
5.00	Büro- und Geschäftsausstattung	3 - 20
	z.B. Büromaschinen, Flipcharts, Software	5 - 10
	z.B.: Büromöbel	10 - 20
	z.B.: Computer und Zubehör	3 - 5
	z.B.: Werkstatteinrichtungen	10 - 15
6	Fahrzeuge	
6.01	Anhänger, Auflieger	10 - 15
6.02	Bagger, sonstige Baufahrzeuge	8 - 12
6.03	Fahrräder	4 - 8
6.04	Fäkalienwagen, Hochdruckspülwagen u.ä.	8 - 10
6.05	Feuerwehrfahrzeuge, Feuerlöschfahrzeuge, Kraftfahrdrehleiter, Löschboot	15 - 20
6.06	Hubwagen, Gerätewagen	6 - 10
6.07	Kleintransporter, Mannschaftstransportfahrzeuge	6 - 10
6.08	Krankentransportwagen, -fahrzeuge, Notarzteinsatzwagen, Rettungstransportwagen	6 - 8
6.09	Lastkraftwagen, Sattelschlepper, Wechselaufbauten u. ä.	8 - 12
6.10	Lokomotiven, Waggons, Gelenkwagen-Waggons, Kesselwagen	25 - 30
6.11	Motorräder, Motorroller	6 - 10
6.12	Müllentsorgungsfahrzeuge	6 - 10
6.13	Omnibusse	6 - 10
6.14	Personenkraftwagen, Wohnwagen	6 - 10
6.15	Rettungsboot	8 - 12
6.16	Traktoren	8 - 12

Haushaltsrechtlicher NKF - Kontenrahmen

Aktiva		Passiva		Ergebnisrechnung		Finanzrechnung		Ab- schluss	KLR
Konten- klasse 0	Konten- klasse 1	Konten- klasse 2	Konten- klasse 3	Konten- klasse 4	Konten- klasse 5	Konten- klasse 6	Konten- klasse 7	Konten- klasse 8	Konten- klasse 9
Imma- terielle Vermögens- gegen- stände und Sach- anlagen	Finanz- anlagen, Umlauf- vermögen und aktive Rech- nungs- abgren- zung	Eigen- kapital, Sonder- posten und Rück- stellungen	Verbindlich- keiten und passive Rechnungs- abgrenzung	Erträge	Aufwen- dungen	Ein- zahlungen	Aus- zahlungen	Abschluss- konten	Kosten- und Leistungs- rech- nung
00 ...	10 Anteile an verbundenen Unternehmen	20 Eigenkapital	30 Anleihen	40 Steuern und ähnliche Abgaben	50 Personalaufwendungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben	70 Personalauszahlungen	80 Eröffnungs-/ Abschlusskonten	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)
01 Immaterielle Vermögensgegenstände	11 Beteiligungen	21 Wertberichtigungen (kein Bilanzausweis)	31 ...	41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	51 Versorgungsaufwendungen	61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen	71 Versorgungsauszahlungen	81 Korrekturkonten	Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.
02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	12 Sondervermögen	22 ...	32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen	42 Sonstige Transfererträge	52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	62 Sonstige Transferinzahlungen	72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen	82 Kurzfristige Erfolgsrechnung	
03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	13 Ausleihungen	23 Sonderposten	33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung	43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	53 Transferaufwendungen	63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	73 Transferauszahlungen		
04 Infrastrukturvermögen	14 Wertpapiere	24 ...	34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen	44 Privat-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	54 Sonstige ordentliche Aufwendungen	64 Privat-rechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen	74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit		
05 Bauten auf fremdem Grund und Boden	15 Vorräte	25 Pensionsrückstellungen	35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	45 Sonstige ordentliche Erträge	55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen		
06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten	36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen	46 Finanzerträge	56 ...	66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen	76 ...		
07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	17 Privat-rechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände	27 Instandhaltungsrückstellungen	37 Sonstige Verbindlichkeiten	47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen	57 Bilanzielle Abschreibungen	67 ...	77 ...		
08 Betriebs- und Geschäftsausstattung	18 Liquide Mittel	28 Sonstige Rückstellungen	38 ...	48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen	58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen	68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit		
09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	19 Aktive Rechnungsabgrenzung	29 ...	39 Passive Rechnungsabgrenzung	49 Außerordentliche Erträge	59 Außerordentliche Aufwendungen	69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit	79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit		

**Zuordnungsvorschriften
zum kommunalen haushaltsrechtlichen Kontenrahmen
(Kommunaler Kontierungsplan)**

In der kommunalen Finanzbuchhaltung sind die Geschäftsvorfälle auf der Grundlage des Kontenrahmens nach den folgenden Zuordnungen im Rahmen der Buchungen zu kontieren:

0 Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen

00 *(Erweiterung des Geschäftsbetriebs)*

01 Immaterielle Vermögensgegenstände

Konzessionen

Lizenzen

DV-Software

(Hier sind nur Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die entgeltlich erworben oder nicht selbst hergestellt wurden, zu erfassen.)

02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Grünflächen

(Erholungsflächen als Parkanlagen oder sonstige Freizeit- und Erholungsflächen)

Ackerland

(landwirtschaftlich oder gartenbaulich genutzte Flächen)

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)

03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen,

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

(Bei den einzelnen Posten sollen Grund und Boden, Aufbauten und Betriebsvorrichtungen getrennt erfasst werden.)

04 Infrastrukturvermögen

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

(Unbebaute Grundstücke sowie Grund und Boden von bebauten Grundstücken)

Brücken und Tunnel,

Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

(Kläranlagen, Abwasserkanäle, Stauraumkanäle, Regenrückhaltebecken,

Regenwasserbehandlungsanlagen, öffentliche Toiletten)

Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

(Strom-, Gas-, Wasserleitungen und dazu gehörige Anlagen, wasserbauliche Anlagen)

05 Bauten auf fremdem Grund und Boden

06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Gemälde, Skulpturen, Antiquitäten usw.

Baudenkmäler, Bodendenkmäler, sonstige Kulturdenkmäler

- 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge**
- 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung**
Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, Werkzeuge u.a.
- 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau**
- 1 Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung**
- 10 Anteile an verbundenen Unternehmen**
- 11 Beteiligungen**
(Sofern sie nicht zu den verbundenen Unternehmen gehören)
Anteile an Kapitalgesellschaften (auch Gemeinnützige Gesellschaften)
Anstalten des öffentlichen Rechts
Anteile an sonstigen juristischen Personen, z.B. Zweckverbände
Rechtlich selbstständige Stiftungen
Beteiligungen an Personengesellschaften
- 12 Sondervermögen**
Sondervermögen nach § 97 der Gemeindeordnung
- 13 Ausleihungen**
Ausleihungen
 an verbundene Unternehmen
 an Beteiligungen
 an Sondervermögen
Anteile an Genossenschaft sind als „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen
- 14 Wertpapiere**
Wertpapiere in Form von Unternehmensanteilen
Sonstige Wertpapiere
(In der Bilanz getrennt bei Anlage- oder Umlaufvermögen anzusetzen.)
- 15 Vorräte**
Rohstoffe/Fertigungsmaterial
Hilfsstoffe, Betriebsstoffe
Waren
Unfertige/fertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte
Sonstige Vorräte
- 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**
Gebührenforderungen
Beitragsforderungen
Steuerforderungen
Forderungen aus Transferleistungen
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen
- 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände**
Privatrechtliche Forderungen
 gegenüber dem privaten Bereich
 gegenüber dem öffentlichen Bereich
 gegen verbundene Unternehmen
 gegen Beteiligungen
 gegen Sondervermögen
Sonstige Vermögensgegenstände

- 18 Liquide Mittel**
 Guthaben bei Banken, Kreditinstituten, der Bundesbank, der Europäischen Zentralbank u.a.
 Entgegennahme von Schecks
 Kassenbestand in Form von Bargeld
- 19 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)**
 Kreditbeschaffungskosten
 Zölle und Verbrauchssteuern
 Umsatzsteuer auf erhaltene Anzahlungen
 Aktive RAP für geleistete Zuwendungen
- 2 Eigenkapital, Sonderposten und Rückstellungen**
- 20 Eigenkapital**
 Allgemeine Rücklage
 Zweckgebundene Deckungsrücklage
 Sonderrücklage
 Ausgleichsrücklage
 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- 21 Wertberichtigungen**
 Einzelwert- und Pauschalwertberichtigungen zu Forderungen
(kein Bilanzausweis)
- 22** *(nicht belegt)*
- 23 Sonderposten**
 Sonderposten aus Zuwendungen
 Sonderposten aus Beiträgen
 Sonderposten für den Gebührenaussgleich
 u.a. Sonderposten
- 24** *(nicht belegt)*
- 25 Pensionsrückstellungen**
 für Beschäftigte
 für Versorgungsempfänger
- 26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten**
- 27 Instandhaltungsrückstellungen**
 für unterlassene Instandhaltung u.a.
- 28 Sonstige Rückstellungen**
 für nicht in Anspruch genommenen Urlaub
 für Arbeitszeitguthaben
 für die Aufbewahrung von Unterlagen
 für die Inanspruchnahme von Altersteilzeit
- 29** *(nicht belegt)*
- 3 Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung**

- 30 Anleihen**
konvertible und nicht konvertible
- 31** *(nicht belegt)*
- 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen**
von verbundenen Unternehmen
von Beteiligungen
von Sondervermögen
vom öffentlichen Bereich
vom privaten Kreditmarkt
- 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung**
vom öffentlichen Bereich
vom privaten Kreditmarkt
- 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**
Schuldübernahmen
Leibrentenverträge
Verträge über die Durchführung städtebaulicher Maßnahmen
Gewährung von Schuldendiensthilfen an Dritte
Leasingverträge
Restkaufgelder im Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften
Sonstige Kreditaufnahmen gleichkommende Vorgänge
- 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**
gegen verbundene Unternehmen
gegen Beteiligungen
gegen Sondervermögen
gegen den öffentlichen Bereich
gegen den privaten Bereich
im Ausland
- 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**
gegen verbundene Unternehmen
gegen Beteiligungen
gegen Sondervermögen
gegen den öffentlichen Bereich
gegen übrige Bereiche
- 37 Sonstige Verbindlichkeiten**
Steuerverbindlichkeiten aus den Steuerarten
gegenüber Sozialversicherungsträgern
gegenüber Mitarbeitern, Organmitgliedern und Gesellschaftern
erhaltene Anzahlungen u.a.
- 38** *(nicht belegt)*
- 39 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)**
Passive RAP für erhaltene Zuwendungen
- 4 Erträge**
- 40 Steuern und ähnliche Abgaben**
Realsteuern als Grundsteuer A, Grundsteuer B, Gewerbesteuer
Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern, ... an der Einkommensteuer, ... an der Umsatzsteuer, Andere Steuern, z.B. Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer

Steuerähnliche Einnahmen, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, Abgaben von Spielbanken u.a.
 Ausgleichsleistungen nach dem Familienleistungsausgleich
 Ausgleichsleistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

Zuwendungen

(Unter Zuwendungen werden Zuweisungen und Zuschüsse erfasst. Zuweisungen sind Übertragungen finanzieller Mittel zwischen Gebietskörperschaften und Zuschüsse sind Übertragungen vom unternehmerischen und übrigen Bereich an Kommunen.)

Schlüsselzuweisungen vom Land

Bedarfszuweisungen vom Land, von Gemeinden (GV)

Allgemeine Zuweisungen vom Bund, vom Land, von Gemeinden (GV)

Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten

Allgemeine Umlagen vom Land, von Gemeinden (GV)

(Unter allgemeinen Umlagen werden Zuweisungen von Gemeinden und Gemeindeverbänden an Körperschaften erfasst, die ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung eines allgemeinen Finanzbedarfs aufgrund eines bestimmten Schlüssels geleistet werden.)

Kreisumlage einschließlich Mehrbelastung

Jugendamtsumlage

Landschaftsumlage

Verbandsumlage des Regionalverbandes Ruhrgebiet

42 Sonstige Transfererträge

Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen

Schuldendiensthilfen

Andere sonstige Transfererträge

43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

Verwaltungsgebühren

Öffentlich-rechtliche Gebühren (Entgelte) für die Inanspruchnahme von Verwaltungsleistungen und Amtshandlungen, z.B. Passgebühren, Genehmigungsgebühren, Gebühren für die Bauüberwachung, Gebühren für Beglaubigungen, für Erlaubnisscheine, Vermessungs-(Abmarkungs-)gebühren usw.

Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

Entgelte für die Benutzung von öffentlichen Einrichtungen und Anlagen und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen z.B. Entgelte für die Lieferung von Elektrizität, Gas, Fernwärme, Wasser, einschl. Grundgebühren, Zählermiete

Entgelte der Verkehrsunternehmen

Entgelte für die Inanspruchnahme von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Müllabfuhr, der Straßenreinigung, des Bestattungswesens, für die Sondernutzung von Straßen

Entgelte für Arbeiten zur Unterhaltung von Straßen, Anlagen und dgl.

Entgelte für die Unterhaltung der Hausanschlüsse für Gas, Wasser, Abwasser und Elektrizität

Sonstige Entgelte, z.B. Parkgebühren, Pflegesätze der Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime (auch Einkaufsgelder), Eintrittsgelder zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen

Pflege von Gräbern

Zweckgebundene Abgaben

Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge, für den Gebührenaussgleich und aus ähnlichen Sonderposten

44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Privatrechtliche Leistungsentgelte

Erträge aus Verkauf

Mieten und Pachten

Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus Kostenerstattungen und Kostenumlagen

Erträge aus aufgabenbezogenen Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

- 45 Sonstige ordentliche Erträge**
 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens
 Konzessionsabgaben
 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
 Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre
 Als nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge, z.B. Erträge aus Zuschreibungen, aus der Auflösung oder Herabsetzung von Wertberichtigungen auf Forderungen, aus der Auflösung oder Herabsetzung von Rückstellungen
- 46 Finanzerträge**
 Zinserträge
 Finanzerträge aus Beteiligungen, Gewinnabführungsverträgen, Wertpapieren des Anlage- und des Umlaufvermögens, auch andere zinsähnliche Erträge
- 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen**
Aktivierte Eigenleistungen
 Selbst erstellte aktivierungsfähige Vermögensgegenstände
Bestandsveränderungen
 Bestandsveränderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen
- 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**
- 49 Außerordentliche Erträge**
- 5 Aufwendungen**
- 50 Personalaufwendungen**
 Bezüge der Beamten, Vergütungen der Angestellten, Löhne der Arbeiter, Aufwendungen für sonstige Beschäftigte
 Beiträge zu Versorgungskassen und Zusatzversorgungskassen
 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung
 Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Beschäftigte
 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte und Altersteilzeit
 Aufwendungen für Rückstellungen für nicht genommenen Urlaub und Arbeitszeitguthaben
 Pauschalisierte Lohnsteuer
- 51 Versorgungsaufwendungen**
 Versorgungsaufwendungen
 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung
 Beihilfen und Unterstützungsleistungen und dgl. für Versorgungsempfänger
 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
- 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**
 für Fertigung, Vertrieb und Waren
 für Energie/Wasser/Abwasser
 für Unterhaltung der Grundstücke und Gebäude, des Infrastrukturvermögens, der Maschinen und technischen Anlagen, von Fahrzeugen, der Betriebsvorrichtungen, der Betriebs- und Geschäftsausstattung
 für die Bewirtschaftung der Grundstücke, Gebäude usw.
 für weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen, z.B. Schülerbeförderungskosten, Lernmittel nach dem Lernmittelfreiheitsgesetz
 für Kostenerstattungen
 für sonstige Sach- und Dienstleistungen
- 53 Transferaufwendungen**
 Aufwendungen für Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
 Schuldendiensthilfen
 Sozialtransferaufwendungen

- Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen und in Einrichtungen
 - Leistungen der Sozialhilfe, auch Grundsicherung im Alter
 - Leistungen der Jugendhilfe
 - Leistungen an Arbeitssuchende
 - Leistungen an Kriegsoffer und ähnliche Anspruchsberechtigte
 - Leistungen an Asylbewerber
 - sonstige soziale Leistungen
- Aufwendungen wegen Steuerbeteiligungen, z.B. Gewerbesteuerumlage Finanzierungsbeteiligung Fonds
Deutsche Einheit
Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)
Allgemeine Umlagen
- an das Land (*auch Nachzahlung aus der Abrechnung des Solidarbeitrages*)
 - an Gemeinden (GV)
- Sonstige Transferaufwendungen

54 Sonstige ordentliche Aufwendungen

Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

Personaleinstellungen, Aus- und Fortbildung, Umschulung, übernommene Reisekosten, Beschäftigtenbetreuung und Dienstjubiläen, Umzugskostenvergütung, Dienst- und Schutzkleidung, persönliche Ausrüstungsgegenstände, Personalnebenaufwendungen, Ausgleichsabgabe

Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

Mieten, Pachten, Erbbauzinsen, Leasing, Leiharbeitskräfte, Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeiten, zu denen Aufwendungen für den Rat, Ausschüsse, Fraktionen, Beiräte sowie die Mitgliedschaft in Aufsichtsräten zählen

Geschäftsaufwendungen

Büromaterial, Zeitungen, Fachliteratur, Telekommunikationsleistungen, Porto, Öffentlichkeitsarbeit, Bekanntmachungen u.a.

Aufwendungen für Beiträge

Versicherungsbeiträge, Beiträge zu Wirtschaftsverbänden, Berufsvertretungen und Vereinen

Wertberichtigungen

Verluste aus Wertminderungen und Abgängen von Gegenständen des Umlaufvermögens (außer Vorräten und Wertpapieren), Verluste aus dem Abgang von immateriellen Vermögensgegenständen und Vermögensgegenständen des Sachanlagevermögens, Einstellungen und Zuschreibungen in die Sonderposten, Aufwendungen zu Rückstellungen, soweit nicht unter anderen Aufwendungen erfassbar Wertkorrekturen zu Forderungen

Verluste aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren

aus dem Abgang von Finanzanlagen und Beteiligungen, aus dem Abgang von Wertpapieren
Aufwendungen aus Verlustübernahmen

Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen

Aufwendungen für nicht rückzahlbare Zuweisungen für Investitionen

Betriebliche Steueraufwendungen

Grundsteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Ausfuhrzölle, andere Verbrauchsteuern, sonstige betriebliche Steueraufwendungen

Aufwendungen für Steuern vom Einkommen und Ertrag

Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen, z.B. aus der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

Andere sonstige ordentlichen Aufwendungen

Verfügungsmittel, Aufwendungen für Schadensfälle

55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

Zinsaufwendungen

Sonstige Finanzaufwendungen

56 (nicht belegt)

57 Bilanzielle Abschreibungen

auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens

auf Gebäude u.a.

auf das Infrastrukturvermögen, z.B. Brücken und Tunnel, Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und

Sicherheitsanlagen, Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen, Straßen, Wege, Plätze,
Verkehrslenkungsanlagen, auf sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
auf Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge
auf Betriebs- und Geschäftsausstattung und geringwertige Wirtschaftsgüter
auf Finanzanlagen
auf das Umlaufvermögen
Sonstige Abschreibungen

58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

59 Außerordentliche Aufwendungen

6 Einzahlungen

60 Steuern und ähnliche Abgaben

(vgl. Nummer 40)

61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

(vgl. Nummer 41, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)

62 Sonstige Transfereinzahlungen

(vgl. Nummer 42)

63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

(vgl. Nummer 43, jedoch ohne den Bereich „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“)

64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen

(vgl. Nummer 44)

65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

Konzessionsabgaben

Erstattung von Steuern vom Einkommen und Ertrag für Vorjahre

66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen

Zinseinzahlungen

Sonstige Finanzeinzahlungen

67 *(nicht belegt)*

68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit

Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen

Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen

Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen

Beiträge und ähnliche Entgelte

Sonstige Investitionseinzahlungen

Rückflüsse von Ausleihungen

69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit

Kreditaufnahmen für Investitionen

Kreditaufnahmen zur Liquiditätssicherung

Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)

7 Auszahlungen

70 Personalauszahlungen

Personalauszahlungen

- Beiträge zu Zusatzversorgungskassen
(vgl. Nummer 50)
- 71 Versorgungsauszahlungen**
Versorgungsauszahlungen
Umlagezahlungen an Versorgungskassen
(vgl. Nummer 51)
- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**
(vgl. Nummer 52)
- 73 Transferauszahlungen**
(vgl. Nummer 53)
- 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
(vgl. Nummer 54)
- 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**
(vgl. Nummer 55)
- 76** *(nicht belegt)*
- 77** *(nicht belegt)*
- 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**
Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen (auch Ablösung von Dauerlasten)
(Beim Erwerb von beweglichen Sachen des Anlagevermögens soll unterschieden werden zwischen oberhalb und unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro)
Auszahlungen für die Abwicklung von Baumaßnahmen
(Eine Trennung zwischen den Baumaßnahmen oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenze ist vorzunehmen.)
Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen
Gewährung von Ausleihungen
- 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**
Tilgung von Krediten für Investitionen
Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
Gewährung von Darlehen
- 8 Abschlusskonten**
- 80 Eröffnungs-/Abschlusskonten**
Eröffnungsbilanz-Konto
Schlussbilanz-Konto
Ergebnisrechnungs-Konto
Finanzrechnungs-Konto
- 81 Korrekturkonten**
- 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung**
- 9 Kosten- und Leistungsrechnung**
- 90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)**
(Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

(Anlage 18)

Muster zu § 38 GemHVO NRW

Ergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfererträge				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen und Kostenumlagen				
7	+ Sonstige ordentliche Erträge				
8	+ Aktivierte Eigenleistungen				
9	+/- Bestandsveränderungen				
10	= Ordentliche Erträge				
11	- Personalaufwendungen				
12	- Versorgungsaufwendungen				
13	- Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen				
14	- Bilanzielle Abschreibungen				
15	- Transferaufwendungen				
16	- Sonstige ordentliche Aufwendungen				
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)				
19	+ Finanzerträge				
20	- Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen				
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)				
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Jahresergebnis (= Zeilen 22 und 25)				

(Anlage 19)

Muster zu § 40 GemHVO NRW

Teilergebnisrechnung

Ertrags- und Aufwandsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortge- schriebener Ansatz des Haushalts- jahres	Ist-Ergebnis des Haushalts- jahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 ./ Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	<i>Ertragsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓ 9					
10	= Ordentliche Erträge				
11	<i>- Aufwandsarten wie im Ergebnisplan</i>				
↓ 16					
17	= Ordentliche Aufwendungen				
18	= Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 10 und 17)				
19	<i>Nach Arten wie im Ergebnisplan</i>				
20					
21	= Finanzergebnis (= Zeilen 19 und 20)				
22	= Ordentliches Ergebnis (= Zeilen 18 und 21)				
23	+ Außerordentliche Erträge				
24	- Außerordentliche Aufwendungen				
25	= Außerordentliches Ergebnis (= Zeilen 23 und 24)				
26	= Ergebnis - vor Berücksichtigung der internen Leistungsbeziehungen - (= Zeilen 22 und 25)				
27	+ Erträge aus internen Leistungs- beziehungen				
28	- Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen				
29	= Ergebnis (= Zeilen 26, 27, 28)				

(Anlage 20)

Muster zu § 39 GemHVO NRW

Finanzrechnung

Ein- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 / Sp. 2)
		EUR	EUR	EUR	EUR
1	Steuern und ähnliche Abgaben				
2	+ Zuwendungen und allgemeine Umlagen				
3	+ Sonstige Transfereinzahlungen				
4	+ Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte				
5	+ Privatrechtliche Leistungsentgelte				
6	+ Kostenerstattungen, Kostenumlagen				
7	+ Sonstige Einzahlungen				
8	+ Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen				
9	= Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
10	- Personalauszahlungen				
11	- Versorgungsauszahlungen				
12	- Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen				
13	- Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen				
14	- Transferauszahlungen				
15	- Sonstige Auszahlungen				
16	= Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit				
17	= Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (= Zeilen 9 und 16)				
18	+ Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
19	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen				
20	+ Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
21	+ Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten				
22	+ Sonstige Investitionseinzahlungen				
23	= Einzahlungen aus Investitionstätigkeit				
24	- Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
25	- Auszahlungen für Baumaßnahmen				
26	- Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
27	- Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen				
28	- Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen				
29	- Sonstige Investitionsauszahlungen				
30	= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit				
31	= Saldo aus Investitionstätigkeit (= Zeilen 23 und 30)				
32	= Finanzmittelüberschuss/-fehlbetrag (= Zeilen 17 und 31)				
33	+ Aufnahme und Rückflüsse von Darlehen				
34	+ Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung				
35	- Tilgung und Gewährung von Darlehen				
36	- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung				
37	= Saldo aus Finanzierungstätigkeit				
38	= Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln (= Zeilen 32 und 37)				
39	+ Anfangsbestand an Finanzmitteln				
40	+ Änderung des Bestandes an fremden Finanzmitteln				
41	= Liquide Mittel (= Zeilen 38, 39 und 40)				

(Anlage 21 A)

Muster zu § 40 GemHVO NRW

Teilfinanzrechnung
A. Zahlungsnachweis

Einzahlungs- und Auszahlungsarten		Ergebnis des Vorjahres EUR	Fort-geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres EUR	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres EUR	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3 / Sp. 2) EUR
Laufende Verwaltungstätigkeit <i>(Einzahlungen und Auszahlungen nach Arten können wie in der Finanzrechnung abgebildet werden.)</i>					
Investitionstätigkeit					
Einzahlungen					
1	aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen				
2	aus der Veräußerung von Sachanlagen				
3	aus der Veräußerung von Finanzanlagen				
4	aus Beiträgen u. ä. Entgelten				
5	Sonstige Investitionseinzahlungen				
6	Summe: (invest. Einzahlungen)				
Auszahlungen					
7	für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden				
8	für Baumaßnahmen				
9	für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen				
10	für den Erwerb von Finanzanlagen				
11	von aktivierbaren Zuwendungen				
12	Sonstige Investitionsauszahlungen				
13	Summe: (invest. Auszahlungen)				
14	Saldo: der Investitionstätigkeit (Einzahlungen / Auszahlungen)				

Teilfinanzrechnung
B. Nachweis einzelner Investitionsmaßnahmen

Investitionsmaßnahmen	Ergebnis des Vorjahres	Fort- geschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist (Sp. 3./, Sp. 2)
	EUR	EUR	EUR	EUR
Investitionsmaßnahmen oberhalb der festgesetzten Wertgrenzen				
Maßnahme: ... + Einzahlungen aus Investitionszuwendungen - Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden - Auszahlungen für Baumaßnahmen				
Saldo: (Einzahlungen ./, Auszahlungen)				
Weitere Maßnahmen (Gliederung wie oben)				
Investitionsmaßnahmen unterhalb der festgesetzten Wertgrenzen				
Summe der investiven Einzahlungen				
Summe der investiven Auszahlungen				
Saldo: (Einzahlungen ./, Auszahlungen)				

Struktur der kommunalen Bilanz in Nordrhein-Westfalen

AKTIVA	PASSIVA
1. Anlagevermögen	1. Eigenkapital
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	1.1 Allgemeine Rücklage
1.2 Sachanlagen	1.2 Sonderrücklagen
1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	1.3 Ausgleichsrücklage
1.2.1.1 Grünflächen	1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
1.2.1.2 Ackerland	2. Sonderposten
1.2.1.3 Wald, Forsten	2.1 für Zuwendungen
1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke	2.2 für Beiträge
1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte	2.3 für den Gebührenaussgleich
1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen	2.4 Sonstige Sonderposten
1.2.2.2 Schulen	3. Rückstellungen
1.2.2.3 Wohnbauten	3.1 Pensionsrückstellungen
1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude	3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten
1.2.3 Infrastrukturvermögen	3.3 Instandhaltungsrückstellungen
1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	3.4 Sonstige Rückstellungen
1.2.3.2 Brücken und Tunnel	4. Verbindlichkeiten
1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen	4.1 Anleihen
1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	4.2.1 von verbundenen Unternehmen
1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	4.2.2 von Beteiligungen
1.2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden	4.2.3 von Sondervermögen
1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	4.2.4 vom öffentlichen Bereich
1.2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	4.2.5 vom privaten Kreditmarkt
1.2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung	4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung
1.2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau	4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
1.3 Finanzanlagen	4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen	4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
1.3.2 Beteiligungen	4.7 Sonstige Verbindlichkeiten
1.3.3 Sondervermögen	5. Passive Rechnungsabgrenzung
1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens	
1.3.5 Ausleihungen	
1.3.5.1 an verbundene Unternehmen	
1.3.5.2 an Beteiligungen	
1.3.5.3 an Sondervermögen	
1.3.5.4 Sonstige Ausleihungen	
2. Umlaufvermögen	
2.1 Vorräte	
2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren	
2.1.2 Geleistete Anzahlungen	
2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen	
2.2.1.1 Gebühren	
2.2.1.2 Beiträge	
2.2.1.3 Steuern	
2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen	
2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen	
2.2.2 Privatrechtliche Forderungen	
2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich	
2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich	
2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen	
2.2.2.4 gegen Beteiligungen	
2.2.2.5 gegen Sondervermögen	
2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände	
2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens	
2.4 Liquide Mittel	
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	

Anlagenspiegel

Anlagevermögen	Anschaffungs- und Herstellungskosten				Abschreibungen			Buchwert	
	Stand am 31.12. des Vorjahres	Zugänge im Haushaltsjahr	Abgänge im Haushaltsjahr	Umbuchungen im Haushaltsjahr	Abschreibungen im Haushaltsjahr	Zuschreibungen im Haushaltsjahr	Kumulierte Abschreibungen (auch aus Vorjahren)	am 31.12. des Haushaltsjahres	am 31.12. des Vorjahres
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
1. Immaterielle Vermögensgegenstände									
2. Sachanlagen									
2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte									
2.1.1 Grünflächen									
2.1.2 Ackerland									
2.1.3 Wald, Forsten									
2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke									
2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte									
2.2.1 Kindertageseinrichtungen									
2.2.2 Schulen									
2.2.3 Wohnbauten									
2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude									
2.3 Infrastrukturvermögen									
2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens									
2.3.2 Brücken und Tunnel									
2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen									
2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen									
2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen									
2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens									
2.4 Bauten auf fremdem Grund und Boden									
2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler									
2.6 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge									
2.7 Betriebs- und Geschäftsausstattung									
2.8 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau									
3. Finanzanlagen									
3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen									
3.2 Beteiligungen									
3.3 Sondervermögen									
3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens									
3.5 Ausleihungen									
3.5.1 an verbundene Unternehmen									
3.5.2 an Beteiligungen									
3.5.3 an Sondervermögen									
3.5.4 Sonstige Ausleihungen									
4. Summe des Anlagevermögens									

(Anlage 24)

Muster zu § 46 GemHVO NRW

Forderungsspiegel

Art der Forderungen	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres EUR
		bis zu 1 Jahr EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
1. Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen					
1.1 Gebühren					
1.2 Beiträge					
1.3 Steuern					
1.4 Forderungen aus Transferleistungen					
1.5 Sonstige Öffentlich-rechtliche Forderungen					
2. Privatrechtliche Forderungen					
2.1 gegenüber dem privaten Bereich					
2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich					
2.3 gegen verbundene Unternehmen					
2.4 gegen Beteiligungen					
2.5 gegen Sondervermögen					
3. Summe aller Forderungen					

Verbindlichkeitspiegel

Art der Verbindlichkeiten	Gesamt- betrag am 31.12. des Haushalts- jahres EUR	mit einer Restlaufzeit von			Gesamt- betrag am 31.12. des Vorjahres EUR
		bis zu 1 Jahr	1 bis 5 Jahre	mehr als 5 Jahre	
		EUR	EUR	EUR	
1. Anleihen					
2. Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen					
2.1 von verbundenen Unternehmen					
2.2 von Beteiligungen					
2.3 von Sondervermögen					
2.4 vom öffentlichen Bereich					
2.4.1 vom Bund					
2.4.2 vom Land					
2.4.3 von Gemeinden (GV)					
2.4.4 von Zweckverbänden					
2.4.5 vom sonstigen öffentlichen Bereich					
2.4.6 von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen					
2.5 vom privaten Kreditmarkt					
2.5.1 von Banken und Kreditinstituten					
2.5.2 von übrigen Kreditgebern					
3. Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung					
3.1 vom öffentlichen Bereich					
3.2 vom privaten Kreditmarkt					
4. Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen					
5. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen					
6. Verbindlichkeiten aus Transferleistungen					
7. Sonstige Verbindlichkeiten					
7.1 Erhaltene Anzahlungen					
7.2 Sonstige Verbindlichkeiten					
8. Summe aller Verbindlichkeiten					
Nachrichtlich anzugeben:					
Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten: z.B. Bürgschaften u.a.					

Muster für die Aufstellung des Gesamtabchlusses

Aus vielfältigen Gründen heraus ist es erforderlich, den Gemeinden zusätzlich zu den in der Gemeindeordnung und in der Gemeindehaushaltsverordnung zum Gesamtabchluss getroffenen Regelungen ergänzende Unterlagen und Erläuterungen für die Aufstellung des Gesamtabchlusses zur Verfügung zu stellen. Das Modellprojekt „NKF-Gesamtabchluss“ hat dieses Anliegen aufgegriffen und bietet mit den nachfolgenden ersten Mustern (Stand: August 2008) eine Grundlage für die Vorbereitungen für den ersten gemeindlichen Gesamtabchluss. Aus der praktischen Anwendung in den Modellkommunen kann sich dazu aber noch Anpassungsbedarf ergeben.

Zu beachten ist, dass die nachfolgend aufgezeigten Muster für die örtliche Anwendung nicht verbindlich sind. Sie können von der Gemeinde unter Beachtung der haushaltsrechtlichen Vorschriften und unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht angepasst und ergänzt bzw. differenzierter gestaltet werden.

Die Muster im Einzelnen:

A Überleitung der Einzelabschlüsse

1. Positionenplan Gesamtabchluss“
2. ...
3. ...

B Bestandteile des Gesamtabchlusses

1. Struktur der Gesamtbilanz
2. Struktur der Gesamtergebnisrechnung
3. ...

„Positionenplan Gesamtabchluss“

Der Positionenplan für den gemeindlichen Gesamtabchluss stellt den abgestimmten Stand im Modellprojekt „NKF-Gesamtabchluss“ (August 2008) dar. Er ist eine Grundlage für die Erprobung im Modellprojekt, kann aber bereits auch in den anderen Gemeinden Anwendung finden. Aus der praktischen Anwendung in den Modellkommunen kann sich noch Anpassungsbedarf ergeben.

Mit dem Positionenplan für den NKF-Gesamtabchluss werden die Struktur der Summenbilanz sowie die Struktur der Summenergebnisrechnung für die Aufstellung des Gesamtabchlusses bestimmt. Damit sollen die Abschlusspositionen für den Gesamtabchluss vereinheitlicht und sachgerechte Meldungen, insbesondere durch die gemeindlichen kommunale Betriebe, erreicht werden. Der Positionenplan besteht aus zwei Teilen. Im Teil A wird festgelegt, in welche Positionen der Summenbilanz die Bilanzpositionen der zu konsolidierenden kommunale Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau der Summenbilanz ist auf die Gliederung der Bilanz nach § 41 GemHVO NRW ausgerichtet. Im Teil B wird festgelegt, in welche Positionen der Summenergebnisrechnung die GuV-Positionen der zu konsolidierenden kommunale Betriebe der Gemeinde eingehen sollen. Der Aufbau der Summenergebnisrechnung ist auf die Gliederung der Ergebnisrechnung nach § 2 GemHVO NRW ausgerichtet. Die genannten Vorschriften sind nach § 49 Abs. 3 GemHVO NRW für den Aufbau der Gesamtbilanz bzw. für den Aufbau der Gesamtergebnisrechnung maßgeblich.

Zu beachten ist, dass die Bezifferungen der in Teil A enthaltenen Bilanzposten und der in Teil B enthaltenen Ergebnispositionen für die örtliche Anwendung nicht verbindlich sind. Sie ist von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht vorzunehmen. Für den örtlichen Positionenplan wird die aufgezeigte Gliederung empfohlen, denn daraus die Gliederung der Gesamtbilanz (vgl. § 49 Abs. 3 i.V.m. § 41 GemHVO NRW) und der Gesamtergebnisrechnung (vgl. § 49 Abs. 3 i.V.m. § 38 GemHVO NRW) zu entwickeln.

Teil A „Positionenplan Gesamtbilanz (Summenbilanz)“

A Aktiva

A1 Geschäfts- oder Firmenwert

A2 Ausstehende Einlagen

A3 Immaterielle Vermögensgegenstände

Immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an vollkonsolidierte kommunale Betriebe

Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände an Sonstige

A4 Sachanlagen

Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Grünflächen

Ackerland

Wald, Forsten

Sonstige unbebaute Grundstücke

Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen

Grundstücke mit Schulen

Grundstücke mit Wohnbauten

Grundstücke mit Krankenhäusern

Grundstücke mit Einrichtungen für Senioren

Grundstücke mit Sportstätten
Grundstücke mit Mehrzweck- und Messehallen
Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

Infrastrukturvermögen

Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
Brücken und Tunnel
Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen
Stromversorgungsanlagen
Gasversorgungsanlagen
Wasserversorgungsanlagen
Abfallbeseitigungsanlagen
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

Bauten auf fremdem Grund und Boden

Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Kunstgegenstände

Baudenkmäler
Bodendenkmäler
Sonstige Kulturgüter

Maschinen und technische Anlagen

Fahrzeuge

Spezialfahrzeuge
Fahrzeuge für den ÖPNV
Sonstige Fahrzeuge

Betriebs- und Geschäftsausstattung

Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

Geleistete Anzahlungen an vollkonsolidierte kommunale Betriebe
Geleistete Anzahlungen an Sonstige
Anlagen im Bau

A5 Finanzanlagen

Anteile an verbundenen Unternehmen

Anteile an verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 Anteile an rechtlich selbstständigen kommunalen Betrieben
 Anteile an rechtlich unselbstständigen kommunalen Betrieben
Anteile an verbundenen nicht vollkonsolidierten (at equity) kommunalen Betrieben
 Anteile an verbundenen nicht vollkonsolidierten (at equity) kommunalen Betrieben
 Geschäfts- oder Firmenwert von verbundenen nicht vollkonsolidierten (at equity) kommunalen Betrieben
 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung von verbundenen nicht vollkonsolidierten (at equity) kommunalen Betrieben
Anteile an verbundenen nicht konsolidierten kommunalen Betrieben

Beteiligungen

Beteiligungen an assoziierten kommunalen Betrieben
 Beteiligungen an assoziierten kommunalen Betrieben
 Geschäfts- oder Firmenwert von assoziierten kommunalen Betrieben
 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung von assoziierten kommunalen Betrieben
Sonstige Beteiligungen (at cost)

Wertpapiere des Anlagevermögens

Anleihen und Obligationen der Gemeinde
Sonstige Wertpapiere des Anlagevermögens

Ausleihungen

Ausleihungen an verbundene und verbundene nicht vollkonsolidierte (at equity) kommunale Betriebe
Ausleihungen an verbundene vollkonsolidierte kommunale Betriebe
Ausleihungen an verbundene nicht vollkonsolidierte (at equity) kommunale Betrieben
Ausleihungen an kommunale Betriebe, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (at cost)
Sonstige Ausleihungen

A6 Umlaufvermögen

Vorräte

Rohstoffe/Fertigungsmaterial, Hilfsstoffe, Betriebsstoffe
Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
Fertige Erzeugnisse und Waren (auch Grundstücke des Umlaufvermögens)
Geleistete Anzahlungen für Vorräte
an vollkonsolidierte kommunale Betriebe
an Sonstige

Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

Gebührenforderungen
gegen vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen Sonstige
Beitragsforderungen
gegen vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen Sonstige
Steuerforderungen
gegen vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen Sonstige
Forderungen aus Transferleistungen
gegenüber dem privaten Bereich
gegenüber dem öffentlichen Bereich
gegen verbundene kommunale Betriebe
gegen verbundene vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen sonstige verbundene kommunale Betriebe
gegen Beteiligungen
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen
gegenüber dem privaten Bereich
gegenüber dem öffentlichen Bereich
gegen verbundene kommunale Betriebe
gegen verbundene vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen sonstige verbundene kommunale Betriebe
gegen Beteiligungen
Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände
gegenüber dem privaten Bereich
gegenüber dem öffentlichen Bereich
gegen verbundene kommunale Betriebe
gegen verbundene vollkonsolidierte kommunale Betriebe
gegen sonstige verbundene kommunale Betriebe
gegen Beteiligungen
Sonstige Vermögensgegenstände
gegenüber verbundenen kommunalen Betrieben
gegenüber verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
gegenüber sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
gegenüber Sonstigen

Wertpapiere des Umlaufvermögens

Liquide Mittel

A7 Aktive Rechnungsabgrenzung (RAP)

Kreditbeschaffungskosten/Disagio
 Geleistete investive Zuwendungen
 Abgrenzung latente Steuern
 Sonstige aktive Rechnungsabgrenzung

A8 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag

P Passiva

P1 Eigenkapital

Allgemeine Rücklage
 Grundkapital/Stammkapital
 Gewinn- und Kapitalrücklagen
 Übrige allgemeine Rücklage
 Sonstige Rücklagen
 Zweckgebundene Rücklagen
 Ausgleichsrücklage
 Ergebnisvorträge
 Jahresergebnis
 Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung
 Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter

P2 Sonderposten

Sonderposten aus Zuwendungen
 von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 von Sonstigen
 Sonderposten aus Beiträgen
 von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 von Sonstigen
 Sonstige Sonderposten
 von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 von Sonstigen

P3 Rückstellungen

Pensionsrückstellungen
 Rückstellungen für Deponien und Altlasten
 Instandhaltungsrückstellungen
 Steuerrückstellungen
 Sonstige Rückstellungen
 gegenüber vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 gegenüber Sonstigen

P4 Verbindlichkeiten

Anleihen

Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

von verbundenen Unternehmen
 von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
 von Beteiligungen
 vom öffentlichen Bereich
 vom privaten Kreditmarkt

Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

- von verbundenen Unternehmen
 - von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 - von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
- von Beteiligungen
- vom öffentlichen Bereich
- vom privaten Kreditmarkt

Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen

- von verbundenen Unternehmen
 - von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 - von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
- von Beteiligungen
- von Sonstigen

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

- von verbundenen Unternehmen
 - von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 - von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
- von Beteiligungen
- von Sonstigen

Verbindlichkeiten aus Transferleistungen

- von verbundenen Unternehmen
 - von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 - von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
- von Beteiligungen
- von Sonstigen

Sonstige Verbindlichkeiten

- von verbundenen Unternehmen
 - von verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 - von sonstigen verbundenen kommunalen Betrieben
- von Beteiligungen
- von Sonstigen

P5 Passive Rechnungsabgrenzung (RAP)

- Abgrenzung latente Steuern
- Sonstige passive Rechnungsabgrenzung

Teil B „Positionenplan NKF-Gesamtergebnisrechnung (Summenergebnisrechnung)“

E Erträge (ordentliche)

E1 Steuern und ähnliche Abgaben

E2 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

- von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
- von Sonstigen

E3 Sonstige Transfererträge

- von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
- von Sonstigen

E4 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

- von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
- von Sonstigen

- E5 Privatrechtliche Leistungsentgelte**
von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
von Sonstigen
- E6 Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
von Sonstigen
- E7 Sonstige ordentliche Erträge**
von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
von Sonstigen
- E8 Aktivierte Eigenleistungen**
- E9 Bestandsveränderungen**

- A Aufwendungen (ordentliche)**
- A1 Personalaufwendungen**
- A2 Versorgungsaufwendungen**
- A3 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**
für vollkonsolidierte kommunale Betriebe
für Sonstige
- A4 Bilanzielle Abschreibungen**
auf Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
auf den Geschäfts- oder Firmenwert (Goodwill-Abschreibung)
auf sonstige immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
auf Sachanlagen
auf Finanzanlagen
auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens
- A5 Transferaufwendungen**
für vollkonsolidierte kommunale Betriebe
für Sonstige
- A6 Sonstige ordentliche Aufwendungen**
Steuern vom Einkommen und Ertrag
Sonstige Steuern
Latente Steuern
 von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
 von Sonstigen
Übrige sonstige Aufwendungen
 für vollkonsolidierte kommunale Betriebe
 für Sonstige
- S1 Ergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit**
(Saldo aus E1 bis E9 und A1 bis A6)
- F1 Erträge aus Beteiligungen**
an verbundenen vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
an verbundenen nicht vollkonsolidierten (at equity) kommunalen Betrieben
Erträge aus assoziierten kommunalen Betrieben
Erträge aus Ergebnisabführungsverträgen

- F2 Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen**
- F3 Differenzen aus der Beteiligungsertragseliminierung**
- F4 Aufwendungen aus Verlustübernahmen**
- F5 Erhaltene Zinsen und sonstige Finanzerträge**
von vollkonsolidierten kommunalen Betrieben
von Sonstigen
- F6 Gezahlte Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen**
für vollkonsolidierte kommunale Betriebe
für Sonstige
- S2 Finanzergebnis**
(Saldo aus F1 bis F 6)
- S3 Ordentliches Ergebnis**
(Saldo aus S1 und S2)
- AE1 Außerordentliche Erträge**
- AE2 Außerordentliche Aufwendungen**
- S4 Außerordentliches Ergebnis**
(Saldo aus AE1 und AE2)
- S5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**
(Saldo aus S3 und S4)
- G Gewinnverwendung**
- G1 Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis**
- G2 Verrechnung aus der Kapitalkonsolidierung**
- G3 Verrechnung aus der Beteiligungsertragseliminierung**
- G4 Dividendenausschüttung**
Gewinnausschüttung von verbundenen konsolidierten kommunalen Betrieben
Gewinnausschüttung von kommunalen Equity-Betrieben
Gewinnausschüttung aus fremden Anteilen
- G5 Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr**
Gewinnvortrag aus dem Vorjahr
Verlustvortrag aus dem Vorjahr
- G6 Entnahmen aus Rücklagen**
- G7 Zuführungen zu Rücklagen**
- G8 Entnahme aus dem Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter**
- G9 Zuführungen zum Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter**
- G10 Anteil anderer Gesellschafter am Bilanzgewinn/Bilanzverlust**
- S6 Bilanzgewinn/Bilanzverlust**
(Saldo aus G1 bis G10)

„Struktur der Gesamtbilanz“

Das Muster über die Struktur der Gesamtbilanz im Gesamtabchluss der Gemeinden stellt den abgestimmten Stand im Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ (August 2008) dar. Es ist eine Grundlage für die Erprobung im Modellprojekt, kann aber bereits auch in den anderen Gemeinden Anwendung finden. Aus der praktischen Anwendung in den Modellkommunen kann sich aber noch Anpassungsbedarf ergeben.

Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtbilanz wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtbilanz entsprechend der Bilanz im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Der Aufbau der Gesamtbilanz ist daher auf die Bilanzposten ausgerichtet worden, die nach § 41 GemHVO NRW mindestens in der gemeindlichen Bilanz enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabchluss muss eine Mindesteinheitlichkeit der Gesamtbilanzen der Gemeinden gewährleistet werden.

Zu beachten ist, dass für die örtliche Anwendung die Bezifferung der Aktiv- und Passivposten von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Die nachfolgende Gliederung der Gesamtbilanz wird für die örtliche Anwendung empfohlen. Sie steht mit dem Positionenplan in Einklang (vgl. Anlage A1).

A. Die Aktivseite der kommunalen Gesamtbilanz

1. Anlagevermögen

1.0 Geschäfts- oder Firmenwert

1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände

1.2 Sachanlagen

- 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
 - 1.2.1.1 Grünflächen
 - 1.2.1.2 Ackerland
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke
- 1.2.2. Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte
 - 1.2.2.1 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen
 - 1.2.2.2 Grundstücke mit Schulen
 - 1.2.2.3 Grundstücke mit Wohnbauten
 - 1.2.2.4 Grundstücke mit Krankenhäusern
 - 1.2.2.5 Grundstücke mit Einrichtungen für Senioren
 - 1.2.2.6 Grundstücke mit Sportstätten
 - 1.2.2.7 Grundstücke mit Mehrzweck-/Messehallen
 - 1.2.2.8 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden
- 1.2.3. Infrastrukturvermögen
 - 1.2.3.0 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens
 - 1.2.3.1 Brücken und Tunnel
 - 1.2.3.2 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen
 - 1.2.3.3 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen
 - 1.2.3.4 Straßennetz mit Wegen, Plätzen u. Verkehrslenkungsanlagen
 - 1.2.3.5 Stromversorgungsanlagen
 - 1.2.3.6 Gasversorgungsanlagen
 - 1.2.3.7 Wasserversorgungsanlagen
 - 1.2.3.8 Abfallentsorgungsanlagen
 - 1.2.3.9 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens
- 1.2.4 Bauten auf fremden Grund und Boden
- 1.2.5 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler
- 1.2.6 Maschinen und technische Anlagen
- 1.2.7 Fahrzeuge
- 1.2.8 Betriebs- und Geschäftsausstattung

1.2.9 Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

1.3 Finanzanlagen

1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen

1.3.2 Anteile an assoziierten Unternehmen

1.3.3 Beteiligungen

1.3.4 Wertpapiere des Anlagevermögens

1.3.5 Ausleihungen

1.3.5.1 an verbundene Unternehmen

1.3.5.2 an Beteiligungen

1.3.5.3 Sonstige Ausleihungen

2. Umlaufvermögen

2.1 Vorräte

2.1.1 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe

2.1.2 Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen

2.1.3 Fertige Erzeugnisse und Waren

2.1.4 Geleistete Anzahlungen

2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen

2.2.1.1 Gebühren

2.2.1.2 Beiträge

2.2.1.3 Steuern

2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen

2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen

2.2.2 Privatrechtliche Forderungen

2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich

2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich

2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen

2.2.2.4 gegen Beteiligungen

2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände

2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens

2.4 Liquide Mittel

3. Aktive Rechnungsabgrenzung

P. Die Passivseite der kommunalen Gesamtbilanz

1. Eigenkapital

1.1 Allgemeine Rücklage

1.2 Sonderrücklagen

1.3 Ausgleichsrücklage

1.4 Ergebnisvorträge

1.5 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

1.6 Ausgleichsposten für die Anteile anderer Gesellschafter

2. Sonderposten

2.1 für Zuwendungen

2.2 für Beiträge

2.3 für den Gebührenaussgleich

2.4 Sonstige Sonderposten

3. Rückstellungen

3.1 Pensionsrückstellungen

3.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

3.3 Instandhaltungsrückstellungen

3.4 Sonstige Rückstellungen

davon Steurrückstellungen

4. Verbindlichkeiten

- 4.1 Anleihen
- 4.2 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen
 - 4.2.1 von verbundenen Unternehmen
 - 4.2.2 von Beteiligungen
 - 4.2.3 vom öffentlichen Bereich
 - 4.2.4 vom privaten Kreditmarkt
- 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung
- 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen
- 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen
- 4.7 Erhaltene Anzahlungen
- 4.8 Sonstige Verbindlichkeiten

5. Passive Rechnungsabgrenzung

„Struktur der Gesamtergebnisrechnung“

Das Muster über die Struktur der Gesamtergebnisrechnung im Gesamtabschluss der Gemeinden stellt den abgestimmten Stand im Modellprojekt „NKF-Gesamtabschluss“ (August 2008) dar. Es ist eine Grundlage für die Erprobung im Modellprojekt, kann aber bereits auch in den anderen Gemeinden Anwendung finden. Aus der praktischen Anwendung in den Modellkommunen kann sich aber noch Anpassungsbedarf ergeben.

Mit der nachfolgend aufgezeigten Struktur der gemeindlichen Gesamtergebnisrechnung wird die Vorschrift des § 49 Abs. 3 GemHVO NRW umgesetzt, nach der die Gesamtergebnisrechnung entsprechend der Ergebnisrechnung im Jahresabschluss der Gemeinde zu gliedern ist. Der Aufbau der Gesamtergebnisrechnung ist daher auf die Positionen ausgerichtet worden, die nach § 38 i.V.m. § 2 GemHVO NRW mindestens in der gemeindlichen Ergebnisrechnung enthalten sein sollen. Auch im Gesamtabschluss muss eine Mindesteinheitlichkeit der Gesamtergebnisrechnungen der Gemeinden gewährleistet werden.

Zu beachten ist, dass für die örtliche Anwendung die Bezifferung von Ertrags- und Aufwandspositionen sowie von Summen und Salden von der Gemeinde unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten eigenverantwortlich in fachlicher und technischer Hinsicht festzulegen ist. Die nachfolgende Gliederung der Gesamtergebnisrechnung wird für die örtliche Anwendung empfohlen. Sie steht mit dem Positionenplan in Einklang (vgl. Anlage A1).

Ermittlung des Gesamtergebnisses der Gemeinde

1. Ordentliche Gesamterträge

	Steuern und ähnliche Abgaben
+	Zuwendungen und allgemeine Umlagen
+	Sonstige Transfererträge
+	Öffentlich rechtliche Leistungsentgelte
+	Privatrechtliche Leistungsentgelte
+	Kostenerstattungen und Kostenumlagen
+	Sonstige ordentliche Erträge
+	Aktivierete Eigenleistungen
+/-	Bestandsveränderungen
=	Ordentliche Gesamterträge

2. Ordentliche Gesamtaufwendungen

	Personalaufwendungen
-	Versorgungsaufwendungen
-	Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen
-	Bilanzielle Abschreibungen
-	Transferaufwendungen
-	Sonstige ordentliche Aufwendungen
=	Ordentliche Gesamtaufwendungen

3. Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit

	Summe der ordentlichen Gesamterträge
-	Summe der ordentlichen Gesamtaufwendungen
=	Gesamtergebnis der laufenden Geschäftstätigkeit

4. Gesamtfinanzergebnis

	Finanzerträge
-	Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
=	Gesamtfinanzergebnis

5. Ordentliches Gesamtergebnis

Gesamtergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit
 + Gesamtfinanzergebnis
 = **Ordentliches Gesamtergebnis**

6. Außerordentliches Gesamtergebnis

Außerordentliche Gesamterträge
 - Außerordentliche Gesamtaufwendungen
 = **Außerordentliches Gesamtergebnis**


7. Gesamtjahresergebnis

Ordentliches Gesamtergebnis
 + Außerordentliches Gesamtergebnis
 = **Gesamtjahresergebnis**

8. Gesamtbilanzgewinn/-verlust

Gesamtjahresergebnis
 - Anderen Gesellschaftern zuzurechnendes Ergebnis
 +/- Verrechnung aus der Kapitalkonsolidierung
 +/- Verrechnung aus der Beteiligungsertragseliminierung
 - Dividendenausschüttung
 +/- Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr
 - Entnahmen aus Rücklagen
 + Einstellungen in Rücklagen
 - Entnahme aus dem Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter
 + Einstellungen in den Ausgleichsposten für Anteile anderer Gesellschafter
 - Anteil anderer Gesellschafter am Bilanzgewinn/-verlust
 = **Gesamtbilanzgewinn/-verlust**

Frei für weitere Unterlagen und eigene Notizen:



Frei für weitere Unterlagen und eigene Notizen:



Frei für eigene Notizen:

Finanzstatistische Erhebungsmerkmale

1. Anforderungen an das öffentliche Rechnungswesen

Die Beurteilung der öffentlichen Haushalte erfordert eine finanzstatistische Erfassung der Einnahmen und Ausgaben in einer Differenzierung, die einen Zusammenhang mit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft sowie der staatlichen von Bund und Ländern, u.a. auch zu einem gesamtstaatlichen Bild, ermöglicht. Die dazu notwendigen Erhebungsmerkmale zur Ermittlung finanzstatistischer Daten müssen daher aus den öffentlichen Haushalts-, Kassen- und Rechnungsunterlagen entnommen werden können. Diesem Zweck dient auch das Finanz- und Personalstatistikgesetz, dass den neuen Entwicklungen im öffentlichen Rechnungswesen Rechnung tragen muss, weil der kommunale Bereich eine Vorreiterrolle für ein neues öffentliches Rechnungswesen übernommen hat.

Durch den Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003, dem Bestrebungen zur Flexibilisierung des öffentlichen Haushaltswesens, insbesondere in Form von Modellversuchen zu einem neuen doppischen Rechnungswesen vorausgegangen sind, wird es in den Ländern zukünftig nicht immer eine unmittelbare Verknüpfung zwischen der Gliederung der gemeindlichen Haushalte und den finanzstatistischen Anforderungen in Form der bisherigen kommunalen Haushaltsystematik mehr geben. Die Rolle des Haushaltsplans und dessen detaillierte Ausgestaltung ist nämlich stärker als bisher an den örtlichen Erfordernissen der Steuerung der Gemeinde ausgerichtet worden. Gleichwohl sollen aus dem neuen doppischen Rechnungssystem der Gemeinden auch künftig die Belange der Finanzstatistiken erfüllt werden können. Abgestellt auf den länderübergreifend für den kommunalen Bereich abgestimmten finanzstatistischen Produktrahmen sowie den finanzstatistischen Kontenrahmen sollen die Daten über die kommunalen Haushalte aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung und der Bilanz nach Arten sowie aufgabenbezogen nach Produktgruppen erhoben werden können. Die Erfüllung der statistischen Meldepflichten durch die Gemeinden soll durch die Einbeziehung der Erhebungsmerkmale in das System des doppischen Rechnungswesens, das auf dem verbindlichen Kontenrahmen aufbaut, gesichert werden.

Die Meldungen der Gemeinden zu den bundesweiten Finanzstatistiken sind zukünftig als ein notwendiger Teil des Berichtswesens der Gemeinde anzusehen. Auf diese Art und Weise können die Anforderungen der Finanzstatistiken erfüllt und den Informationsbedürfnissen ihrer Nutzer Rechnung getragen werden. Diese Ausgangsbasis für die finanzstatistischen Meldungen baut darauf auf, dass die Gemeinden die notwendigen dafür ihr Berichtswesen aus ihrem neuen Haushalt bzw. aus ihrem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitstellen können. Dies ermöglicht, dass für die Finanzstatistiken die Erträge und Aufwendungen sowie die Zahlungen für Investitionsmaßnahmen aus dem neuen doppischen Rechnungswesen unter Berücksichtigung der produktorientierten Haushalte der Gemeinden zum Gegenstand der Meldepflichten gemacht werden können.

Die Finanzstatistiken sind einerseits aus ökonomischen und finanzwirtschaftlichen Gesichtspunkten nach Zahlungsarten und andererseits aufgabenbezogen bzw. produktorientiert nach Produktgruppen gegliedert. Der neue kommunale Haushalt ist aber auf die Rechengrößen „Ertrag und Aufwand“ ausgerichtet, um das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung nachzuweisen. Darauf bauen die haushaltsmäßige Steuerung der Gemeinde sowie die Kontrolle der Aufsichtsbehörde auf. Zusätzlich werden die Zahlungen der Gemeinde als Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan veranschlagt und in der Finanzrechnung nachgewiesen, wobei den Zahlungen aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit eine besondere Bedeutung zukommt. Da der Haushaltsplan nunmehr produktorientiert zu gliedern ist (mindestens nach den verbindlichen Produktbereichen), sind der statistischen Darstellung und Abbildung der kommunalen Aufgaben die aus den Produktbereichen abgeleiteten Produktgruppen zu Grunde gelegt worden. Die derzeit dazu bereits festgelegten Erhebungsmerkmale werden nachfolgend aufgezeigt.

2. Erhebungsmerkmale „Produktgruppe“ aus dem finanzstatistischen Produktrahmen

Die finanzstatistischen Anforderungen folgen der haushaltsrechtlichen Festlegung, dass der neue kommunale Haushaltsplan in produktorientierte Teilpläne zu gliedern ist. Auf Grund dessen ist ein finanzstatistischer Produktrahmen entwickelt worden, bei dem die gebildeten Produktgruppen als finanzstatistische Erhebungsmerkmale

le festgelegt wurden. Um die Datensicherheit zu gewährleisten, sind nicht nur die Produktgruppen, sondern gleichzeitig auch die dazugehörigen Nummern im Rahmen der gemeindlichen Meldepflichten verbindlich. Deshalb wird nachfolgend der Aufbau des Produktrahmens erläutert.

2.1 Erste Stufe: Produktfelder

Die gemeindliche Aufgabenerfüllung erfolgt auf vielfältige Art und Weise und in einer Vielzahl unterschiedlichster Aufgaben. Es ist dabei von den örtlichen Gegebenheiten in der einzelnen Gemeinde abhängig, ob eine bestimmte Aufgabe zum Aufgabenkatalog der Gemeinde gehört, in welchem Umfang sie zu erfüllen ist und ob sie durch die gemeindliche Verwaltung oder einen gemeindlichen Betrieb erfüllt wird. Wird die Gemeinde wie für den gemeindlichen Gesamtabschluss erforderlich, als eine Gesamtheit („ein Betrieb“) betrachtet, kann das gesamte gemeindliche produktorientierte Aufgabenspektrum auf der ersten Stufe in die folgenden sechs Produktfelder untergliedert werden:

- 1 Zentrale Verwaltung
- 2 Schule und Kultur
- 3 Soziales und Jugend
- 4 Gesundheit und Sport
- 5 Gestaltung der Umwelt
- 6 Zentrale Finanzleistungen.

Aus diesen festgelegten Produktfeldern, die nicht gesondert im Rahmen der Finanzstatistik erfasst werden, sind dann die weiteren Untergliederungen in Form von Produktbereichen und Produktgruppen entwickelt worden.

2.2 Zweite Stufe: Produktbereiche

Die in der ersten Stufe festgelegten einstelligen Produktfelder bilden die Grundlage, um in Einklang mit den gemeindlichen Aufgaben auf der zweiten Stufe eine gemeindeübergreifende Struktur, auch in den gemeindlichen Haushalten, finden zu können. Daher wurden die folgenden 16 Produktbereiche gebildet:

- 11 Innere Verwaltung
- 12 Sicherheit und Ordnung
- 21 Schulträgeraufgaben
- 25 Kultur und Wissenschaft
- 31 Soziale Leistungen
- 36 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe
- 41 Gesundheitsdienste
- 42 Sportförderung
- 51 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen
- 52 Bauen und Wohnen
- 53 Ver- und Entsorgung
- 54 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV
- 55 Natur- und Landschaftspflege
- 56 Umweltschutz
- 57 Wirtschaft und Tourismus
- 61 Allgemeine Finanzwirtschaft.

Auf diese vom Rechnungsstil unabhängigen einheitlichen Produktbereiche haben sich die Länder mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21. November 2003 geeinigt. Damit besteht sowohl für den Haushalt der Gemeinden als auch für ihre finanzstatistischen Meldepflichten die gleiche Ausgangsgrundlage, auch wenn die Produktbereiche im Rahmen der Finanzstatistik nicht gesondert erfasst werden.

2.3 Dritte Stufe: Produktgruppen

Die Produktgruppen sind als finanzstatistische Erhebungsmerkmale aus den auf der zweiten Stufe festgelegten 16 Produktbereichen entwickelt worden. Sie liegen innerhalb der Grenzen der Produktbereiche und sind einschließlich ihrer Nummerierung verbindlich für die Erfüllung finanzstatistischer Meldepflichten. Es bleibt dabei

jeder Gemeinde überlassen, in diesem Rahmen örtliche Produkte zu bilden, denn dazu bestehen keine weiteren finanzstatistischen Vorgaben. Derzeit sind nachfolgende Produktgruppen als Erhebungsmerkmale festgelegt worden:

11 Innere Verwaltung

111 Verwaltungssteuerung und Service

12 Sicherheit und Ordnung

121 Statistik und Wahlen
 122 Ordnungsangelegenheiten
 126 Brandschutz
 127 Rettungsdienst
 128 Abwehr von Großschadensereignissen, Katastrophenschutz

21 Schulträgeraufgaben

211 Grundschulen
 212 Hauptschulen
 215 Realschulen
 217 Gymnasien
 218 Gesamtschulen
 221 Sonderschulen
 231 Berufskollegs
 241 Schülerbeförderung
 242 Fördermaßnahmen für Schüler
 243 Sonstige schulische Aufgaben

25 Kultur und Wissenschaft

251 Wissenschaft und Forschung
 252 Museen, Sammlungen, Ausstellungen
 253 Zoologische und Botanische Gärten
 261 Theater
 262 Musikpflege (ohne Musikschulen)
 263 Musikschulen
 271 Volkshochschulen
 272 Büchereien
 273 Sonstige Volksbildung
 281 Heimat- und sonstige Kulturpflege
 291 Förderung von Kirchengemeinden und sonstigen Religionsgemeinschaften

31 Soziale Leistungen

311 Grundversorgung und Leistungen nach dem Zwölften Buch Sozialgesetzbuch (SGB XII)
 312 Grundsicherungsleistungen nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuch (SGB II)
 313 Leistungen für Asylbewerber
 315 Soziale Einrichtungen
 321 Leistungen nach dem Bundesversorgungsgesetz
 322 Leistungen an Schwerbehinderte nach dem SGB IX
 323 Leistungen nach dem sozialen Entschädigungsrecht einschl. der Kriegsopferversorgung
 324 Sonstige Leistungen der Kriegsopferfürsorge
 325 Leistungen nach dem Bergmannsversorgungsscheingesetz
 331 Förderung von Trägern der Wohlfahrtspflege
 341 Unterhaltsvorschussleistungen
 343 Betreuungsleistungen
 344 Leistungen für Heimkehrer u. polit. Häftlinge
 351 Sonstige soziale Leistungen

36 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe

361 Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege
 362 Jugendarbeit

- 363 Sonstige Leistungen zur Förderung junger Menschen und Familien
- 365 Tageseinrichtungen für Kinder
- 366 Einrichtungen der Jugendarbeit
- 367 Sonstige Einrichtungen zur Förderung junger Menschen und Familien
- 368 Leistungen nach dem Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz

- 41 Gesundheitsdienste**
- 411 Krankenhäuser
- 412 Gesundheitseinrichtungen
- 414 Gesundheitsschutz und -pflege
- 418 Kur- und Badeeinrichtungen

- 42 Sportförderung**
- 421 Förderung des Sports
- 424 Sportstätten und Bäder

- 51 Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen**
- 511 Räumliche Planungs- und Entwicklungsmaßnahmen, Geoinformationen

- 52 Bauen und Wohnen**
- 521 Bau- und Grundstücksordnung
- 522 Wohnungsbauförderung
- 523 Denkmalschutz und -pflege

- 53 Ver- und Entsorgung**
- 531 Elektrizitätsversorgung
- 532 Gasversorgung
- 533 Wasserversorgung
- 534 Fernwärmeversorgung
- 537 Abfallwirtschaft
- 538 Abwasserbeseitigung

- 54 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV**
- 541 Gemeindestraßen
- 542 Kreisstraßen
- 543 Landesstraßen
- 544 Bundesstraßen
- 545 Straßenreinigung
- 546 Parkeinrichtungen
- 547 Öffentlicher Personennahverkehr (ÖPNV)
- 548 Sonstiger Personen- und Güterverkehr
- 549 Häfen

- 55 Natur- und Landschaftspflege**
- 551 Öffentliches Grün, Landschaftsbau
- 552 Öffentliche Gewässer, Wasserbauliche Anlagen
- 553 Friedhofs- und Bestattungswesen
- 554 Naturschutz und Landschaftspflege
- 555 Land- und Forstwirtschaft

- 56 Umweltschutz**
- 561 Allgemeine Umweltschutzmaßnahmen
- 562 Immissionsschutz

- 57 Wirtschaft und Tourismus**
- 571 Wirtschaftsförderung
- 573 Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen
- 575 Tourismus

- 61 Allgemeine Finanzwirtschaft**
- 611 Steuern, allgemeine Zuweisungen, allgemeine Umlagen
- 612 Sonstige allgemeine Finanzwirtschaft

3. Finanzstatistischer Kontenrahmen

3.1 Aufbau und Gliederung des Kontenrahmens

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher erfordert die Anwendung eines allgemeinen Kontenrahmens. Der haushaltsrechtliche Kontenrahmen stellt daher ein strukturiertes Ordnungsgestüt der Konten für die Gemeinden dar und spiegelt das Drei-Komponentensystem des NKF wieder. Diesem Ansatz folgt die Finanzstatistik. Sie hat daher den haushaltsrechtlichen Kontenrahmen als Ausgangsbasis für die Bestimmung der finanzstatistischen Erhebungsmerkmale übernommen und nutzt die Kontenklassen 0 bis 3 um Daten über die gemeindliche Bilanz, die Kontenklassen 4 und 5 um Daten über Erträge und Aufwendungen und die Kontenklassen 6 und 7 um Daten über Einzahlungen und Auszahlungen zu erhalten. Auch wenn dabei die Begriffe „Kontenrahmen“, „Kontenklassen“, „Kontengruppen“, „Kontenarten“ und „Konten“ für die Bildung des benötigten Vierstellers verwendet werden, führt dieses nicht zur Verpflichtung der Gemeinden, für die finanzstatistischen Meldepflichten in entsprechender Weise besondere Konten in ihrem Buchführungssystem vorzuhalten. Von der Finanzstatistik wird lediglich das systematische Werk „Kontenrahmen“ dazu genutzt, um wie zuvor mit dem Produktrahmen die notwendigen finanzstatistischen Erhebungsmerkmale konkret bestimmen zu können. Die einzelnen Erhebungsmerkmale für die Erfüllung der finanzstatistischen Meldepflichten werden auf der vierten Stufe als Viersteller gebildet. Für diese Merkmale sind nicht nur die Bezeichnungen, sondern auch die Nummerierungen verbindlich. Aus den Stufen eins bis drei werden dagegen keine Daten erhoben.

Finanzstatistischer Kontenrahmen			
Bereich	<u>Kontenklasse</u>		<u>Kontengruppen</u>
Aktiva	0	Immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen	00 ... 01 Immaterielle Vermögensgegenstände 02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte 04 Infrastrukturvermögen 05 Bauten auf fremdem Grund und Boden 06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler 07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge 08 Betriebs- und Geschäftsausstattung 09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau
	1	Finanzanlagen, Umlaufvermögen und aktive Rechnungsabgrenzung	10 Anteile an verbundenen Unternehmen 11 Beteiligungen 12 Sondervermögen 13 Ausleihungen 14 Wertpapiere 15 Vorräte 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen 17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände 18 Liquide Mittel 19 Aktive Rechnungsabgrenzung

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

	3	Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung	30 Anleihen 31 ... 32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen 33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen 37 Sonstige Verbindlichkeiten 38 ... 39 Passive Rechnungsabgrenzung
Ergebnisrechnung	4	Erträge	40 Steuern und ähnliche Abgaben 41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 42 Sonstige Transfererträge 43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 45 Sonstige ordentliche Erträge 46 Finanzerträge 47 Aktivierte Eigenleistungen, Bestandsveränderungen 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen 49 Außerordentliche Erträge
	5	Aufwendungen	50 Personalaufwendungen 51 Versorgungsaufwendungen 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen 53 Transferaufwendungen 54 Sonstige ordentliche Aufwendungen 55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen 56 ... 57 Bilanzielle Abschreibungen 58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen 59 Außerordentliche Aufwendungen
Finanzrechnung	6	Einzahlungen	60 Steuern und ähnliche Abgaben 61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen 62 Sonstige Transfereinzahlungen 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen 67 ... 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit
	7	Auszahlungen	70 Personalauszahlungen 71 Versorgungsauszahlungen 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen 73 Transferauszahlungen 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen 76 ... 77 ... 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit
Abschluss	8	Abschlusskonten	80 Eröffnungs-/Abschlusskonten 81 Korrekturkonten 82 Kurzfristige Erfolgsrechnung
KLR	9	Kosten- und Leistungsrechnung (KLR)	90 Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) (Die Ausgestaltung der KLR ist von jeder Kommune selbst festzulegen.)

Die Abbildung enthält lediglich die Kontenklassen und Kontengruppen. Auf eine gesonderte Darstellung der Kontenarten als dritte Stufe wurde verzichtet, weil diese der Abgrenzung der nachfolgenden finanzstatistischen Erhebungsmerkmale dienen und deshalb im Zusammenhang mit diesen als Dreisteller aufgeführt sind.

3.2 Erhebungsmerkmale über Vermögen und Verbindlichkeiten der Gemeinden

In der Statistik über Vermögen und Verbindlichkeiten der Gemeinden werden jährlich zum Abschlussstichtag (31. Dezember) auf der Grundlage des Jahresabschlusses Daten über das Vermögen und die Verbindlichkeiten der Gemeinden (Schulden) erfasst. Dabei sind auch die Erhebungsmerkmale berücksichtigt, die für die Finanzvermögensstatistik sowie für die Schuldenstandstatistik erforderlich sind. Meldepflichtige Daten für diese Statistik sollen auf der Grundlage der nachfolgenden Erhebungsmerkmale ermittelt werden, die nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften abzugrenzen sind, weil diese Daten auch haushaltsrechtlich nachzuweisen sind. Daher wurde auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen verzichtet.

01 Immaterielle Vermögensgegenstände

011 Immaterielle Vermögensgegenstände (ImVG)

- 0111 Stand der AHK von immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Vorjahres
- 0112 Zugänge an immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0113 Abgänge von immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0114 Umbuchungen von immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0115 Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0116 Zuschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen im Haushaltsjahr
- 0117 Kumulierte Abschreibungen bei immateriellen Vermögensgegenständen
- 0118 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0119 Buchwert der immateriellen Vermögensgegenständen am 31.12. des Vorjahres

02 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

021 Grünflächen

- 0211 Stand der AHK von Grünflächen am 31.12. des Vorjahres
- 0212 Zugänge an Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0213 Abgänge von Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0214 Umbuchungen von Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0215 Abschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0216 Zuschreibungen bei Grünflächen im Haushaltsjahr
- 0217 Kumulierte Abschreibungen bei Grünflächen
- 0218 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0219 Buchwert der Grünflächen am 31.12. des Vorjahres

022 Ackerland

- 0221 Stand der AHK von Ackerland am 31.12. des Vorjahres
- 0222 Zugänge an Ackerland im Haushaltsjahr
- 0223 Abgänge von Ackerland im Haushaltsjahr
- 0224 Umbuchungen von Ackerland im Haushaltsjahr
- 0225 Abschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr
- 0226 Zuschreibungen bei Ackerland im Haushaltsjahr
- 0227 Kumulierte Abschreibungen bei Ackerland
- 0228 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0229 Buchwert des Ackerlandes am 31.12. des Vorjahres

023 Wald und Forsten

- 0231 Stand der AHK von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres
- 0232 Zugänge an Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0233 Abgänge von Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0234 Umbuchungen von Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0235 Abschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0236 Zuschreibungen bei Wald und Forsten im Haushaltsjahr
- 0237 Kumulierte Abschreibungen bei Wald und Forsten
- 0238 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0239 Buchwert von Wald und Forsten am 31.12. des Vorjahres

024 Sonstige unbebaute Grundstücke

- 0241 Stand der AHK von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0242 Zugänge an sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0243 Abgänge von sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0244 Umbuchungen von sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0245 Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0246 Zuschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken im Haushaltsjahr
- 0247 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen unbebauten Grundstücken

- 0248 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0249 Buchwert von sonstigen unbebauten Grundstücken am 31.12. des Vorjahres

03 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte

031 Grundstücke mit Kinder- und Jugendeinrichtungen,

- 0311 Stand der AHK von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres
- 0312 Zugänge an Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0313 Abgänge von Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0314 Umbuchungen von Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0315 Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0316 Zuschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen im Haushaltsjahr
- 0317 Kumulierte Abschreibungen bei Kinder- und Jugendeinrichtungen
- 0318 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0319 Buchwert von Kinder- und Jugendeinrichtungen am 31.12. des Vorjahres

032 Grundstücke mit Schulen

- 0321 Stand der AHK von Schulen am 31.12. des Vorjahres
- 0322 Zugänge an Schulen im Haushaltsjahr
- 0323 Abgänge von Schulen im Haushaltsjahr
- 0324 Umbuchungen von Schulen im Haushaltsjahr
- 0325 Abschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0326 Zuschreibungen bei Schulen im Haushaltsjahr
- 0327 Kumulierte Abschreibungen bei Schulen
- 0328 Buchwert von Schulen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0329 Buchwert von Schulen am 31.12. des Vorjahres

033 Grundstücke mit Wohnbauten

- 0331 Stand der AHK von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0332 Zugänge an Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0333 Abgänge von Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0334 Umbuchungen von Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0335 Abschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0336 Zuschreibungen bei Wohnbauten im Haushaltsjahr
- 0337 Kumulierte Abschreibungen bei Wohnbauten
- 0338 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0339 Buchwert von Wohnbauten am 31.12. des Vorjahres

039 Grundstücke mit sonstigen Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäuden

- 0391 Stand der AHK von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres
- 0392 Zugänge an sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0393 Abgänge von sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0394 Umbuchungen von sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0395 Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0396 Zuschreibungen bei sonstigen Gebäuden im Haushaltsjahr
- 0397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Gebäuden
- 0398 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0399 Buchwert von sonstigen Gebäuden am 31.12. des Vorjahres

04 Infrastrukturvermögen

041 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

- 0411 Stand der AHK von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres
- 0412 Zugänge an Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0413 Abgänge von Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0414 Umbuchungen von Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr

- 0415 Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0416 Zuschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken im Haushaltsjahr
- 0417 Kumulierte Abschreibungen bei Infrastrukturgrundstücken
- 0418 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0419 Buchwert von Infrastrukturgrundstücken am 31.12. des Vorjahres

042 Brücken und Tunnel,

- 0421 Stand der AHK von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres
- 0422 Zugänge an Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0423 Abgänge von Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0424 Umbuchungen von Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0425 Abschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0426 Zuschreibungen bei Brücken und Tunnel im Haushaltsjahr
- 0427 Kumulierte Abschreibungen bei Brücken und Tunnel
- 0428 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0429 Buchwert von Brücken und Tunnel am 31.12. des Vorjahres

043 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

- 0431 Stand der AHK von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres
- 0432 Zugänge an Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0433 Abgänge von Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0434 Umbuchungen von Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0435 Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0436 Zuschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs im Haushaltsjahr
- 0437 Kumulierte Abschreibungen bei Anlagen des Schienennahverkehrs
- 0438 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0439 Buchwert von Anlagen des Schienennahverkehrs am 31.12. des Vorjahres

044 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

- 0441 Stand der AHK von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres
- 0442 Zugänge an Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0443 Abgänge von Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0444 Umbuchungen von Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0445 Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0446 Zuschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen im Haushaltsjahr
- 0447 Kumulierte Abschreibungen bei Abwasserbeseitigungsanlagen
- 0448 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0449 Buchwert von Abwasserbeseitigungsanlagen am 31.12. des Vorjahres

045 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

- 0451 Stand der AHK des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres
- 0452 Zugänge beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0453 Abgänge beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0454 Umbuchungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0455 Abschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0456 Zuschreibungen beim Straßennetz im Haushaltsjahr
- 0457 Kumulierte Abschreibungen beim Straßennetz
- 0458 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0459 Buchwert des Straßennetzes am 31.12. des Vorjahres

049 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens

- 0491 Stand der AHK von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres
- 0492 Zugänge an sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0493 Abgänge von sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0494 Umbuchungen von sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0495 Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0496 Zuschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten im Haushaltsjahr
- 0497 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Infrastrukturbauten

- 0498 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0499 Buchwert von sonstigen Infrastrukturbauten am 31.12. des Vorjahres

05 Bauten auf fremdem Grund und Boden

051 Bauten auf fremdem Grund und Boden

- 0511 Stand der AHK von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres
- 0512 Zugänge an Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0513 Abgänge von Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0514 Umbuchungen von Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0515 Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0516 Zuschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund im Haushaltsjahr
- 0517 Kumulierte Abschreibungen bei Bauten auf fremdem Grund
- 0518 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0519 Buchwert von Bauten auf fremdem Grund am 31.12. des Vorjahres

06 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

061 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler als Kulturgüter

- 0611 Stand der AHK von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres
- 0612 Zugänge an Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0613 Abgänge von Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0614 Umbuchungen von Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0615 Abschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0616 Zuschreibungen bei Kulturgütern im Haushaltsjahr
- 0617 Kumulierte Abschreibungen bei Kulturgütern
- 0618 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0619 Buchwert von Kulturgütern am 31.12. des Vorjahres

07 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

071 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge als technische Ausstattung

- 0711 Stand der AHK von technischer Ausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0712 Zugänge an technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0713 Abgänge von technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0714 Umbuchungen von technischer Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0715 Abschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0716 Zuschreibungen bei der technischen Ausstattung im Haushaltsjahr
- 0717 Kumulierte Abschreibungen bei der technischen Ausstattung
- 0718 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0719 Buchwert der technischen Ausstattung am 31.12. des Vorjahres

08 Betriebs- und Geschäftsausstattung

081 Betriebs- und Geschäftsausstattung

- 0811 Stand der AHK von Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres
- 0812 Zugänge an Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0813 Abgänge von Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0814 Umbuchungen von Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0815 Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0816 Zuschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung im Haushaltsjahr
- 0817 Kumulierte Abschreibungen bei der Betriebs- und Geschäftsausstattung
- 0818 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0819 Buchwert der Betriebs- und Geschäftsausstattung am 31.12. des Vorjahres

09 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

091 Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau

- 0911 Stand der AHK bei Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres
- 0912 Zugänge an Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0913 Abgänge bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0914 Umbuchungen von Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0915 Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0916 Zuschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau im Haushaltsjahr
- 0917 Kumulierte Abschreibungen bei Anzahlungen und Anlagen im Bau
- 0918 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Haushaltsjahres
- 0919 Buchwert der Anzahlungen und Anlagen im Bau am 31.12. des Vorjahres

10 Anteile an verbundenen Unternehmen

101 Anteile an verbundenen Unternehmen

- 1011 Stand der AHK bei Anteilen an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1012 Zugänge an Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1013 Abgänge von Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1014 Umbuchungen von Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1015 Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1016 Zuschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1017 Kumulierte Abschreibungen bei Anteilen an verbundenen Unternehmen
- 1018 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1019 Buchwert der Anteile an verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

11 Beteiligungen

111 Beteiligungen

- 1111 Stand der AHK bei Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1112 Zugänge an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1113 Abgänge von Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1114 Umbuchungen von Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1115 Abschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1116 Zuschreibungen bei Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1117 Kumulierte Abschreibungen bei Beteiligungen
- 1118 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1119 Buchwert der Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

12 Sondervermögen

121 Sondervermögen

- 1211 Stand der AHK bei Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1212 Zugänge an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1213 Abgänge von Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1214 Umbuchungen von Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1215 Abschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1216 Zuschreibungen bei Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1217 Kumulierte Abschreibungen bei Sondervermögen
- 1218 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1219 Buchwert der Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

13 Ausleihungen

131 Ausleihungen an verbundene Unternehmen

- 1311 Stand der AHK bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres
- 1312 Zugänge an Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1313 Abgänge bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1314 Umbuchungen von Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1315 Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1316 Zuschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen im Haushaltsjahr
- 1317 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an verbundene Unternehmen
- 1318 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 13181 Ausleihungen an verbundene Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 13182 Ausleihungen an verbundene Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1319 Buchwert der Ausleihungen an verbundene Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

132 Ausleihungen an Beteiligungen

- 1321 Stand der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres
- 1322 Zugänge an Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1323 Abgänge von Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1334 Umbuchungen von Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1335 Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1336 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen im Haushaltsjahr
- 1337 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Beteiligungen
- 1338 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 13281 Ausleihungen an Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 13282 Ausleihungen an Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1339 Buchwert der Ausleihungen an Beteiligungen am 31.12. des Vorjahres

133 Ausleihungen an Sondervermögen

- 1331 Stand der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres
- 1332 Zugänge an Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1333 Abgänge von Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1334 Umbuchungen von Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1335 Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1336 Zuschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen im Haushaltsjahr
- 1337 Kumulierte Abschreibungen bei Ausleihungen an Sondervermögen
- 1338 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 13381 Ausleihungen an Sondervermögen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 13382 Ausleihungen an Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1339 Buchwert der Ausleihungen an Sondervermögen am 31.12. des Vorjahres

139 Sonstige Ausleihungen

- 1391 Stand der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres
- 1392 Zugänge an sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1393 Abgänge von sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1394 Umbuchungen von sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1395 Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1396 Zuschreibungen bei sonstigen Ausleihungen im Haushaltsjahr
- 1397 Kumulierte Abschreibungen bei sonstigen Ausleihungen
- 1398 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 13980 Ausleihungen an den Bund
 - 139801 Ausleihungen an den Bund mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139802 Ausleihungen an den Bund mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
 - 13981 Ausleihungen an Land
 - 139811 Ausleihungen an das Land mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139812 Ausleihungen an das Land mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
 - 13982 Ausleihungen an Gemeinden (GV)
 - 139821 Ausleihungen an Gemeinden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 139822 Ausleihungen an Gemeinden mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13983 Ausleihungen an Zweckverbände und dergl.
 - 139831 Ausleihungen an Zweckverbände mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139833 Ausleihungen an Zweckverbände mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13984 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich
 - 139841 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139842 Ausleihungen an den sonstigen öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13986 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen
 - 139861 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139862 Ausleihungen an sonstige öffentliche Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13987 Ausleihungen an Kreditinstitute
 - 139871 Ausleihungen an Kreditinstitute mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139872 Ausleihungen an Kreditinstitute mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13988 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich
 - 139881 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139882 Ausleihungen an sonstigen inländischen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 13989 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich
 - 139891 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 139892 Ausleihungen an sonstigen ausländischen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 1 Jahr
- 1399 Buchwert der sonstigen Ausleihungen am 31.12. des Vorjahres

14 Wertpapiere

141 Wertpapiere des Anlagevermögens

- 1411 Stand der AHK von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres
- 1412 Zugänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1413 Abgänge von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1414 Umbuchungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1415 Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1416 Zuschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens im Haushaltsjahr
- 1417 Kumulierte Abschreibungen von Wertpapieren des Anlagevermögens
- 1418 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1419 Buchwert von Wertpapieren des Anlagevermögens am 31.12. des Vorjahres

142 Kapitalmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)

- 1420 Kapitalmarktpapiere vom Bund
- 1421 Kapitalmarktpapiere vom Land
- 1422 Kapitalmarktpapiere von Gemeinden (GV)
- 1423 Kapitalmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
- 1424 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
- 1425 Kapitalmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 1426 Kapitalmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
- 1427 Kapitalmarktpapiere von Kreditinstituten
- 1428 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
- 1429 Kapitalmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich

- 143 Geldmarktpapiere mit Buchwert am 31.12. des Haushaltsjahres (Auszug aus 141)**
 1430 Geldmarktpapiere vom Bund
 1431 Geldmarktpapiere vom Land
 1432 Geldmarktpapiere von Gemeinden (GV)
 1433 Geldmarktpapiere von Zweckverbänden und dergl.
 1434 Geldmarktpapiere vom sonstigen öffentlichen Bereich
 1435 Geldmarktpapiere von verbundenen Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
 1436 Geldmarktpapiere von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
 1437 Geldmarktpapiere von Kreditinstitute
 1438 Geldmarktpapiere vom sonstigen inländischen Bereich
 1439 Geldmarktpapiere vom sonstigen ausländischen Bereich
- 144 Finanzderivate**
 1441 Finanzderivate
- 145 Anteilsrechte an Unternehmen und Beteiligungen (unter Einbeziehung von 101 und 111)**
 1451 Börsennotierte Aktien
 1452 Nicht-börsennotierte Aktien
 1453 Sonstige Anteilsrechte
 1454 Investmentzertifikate
- 146 Wertpapiere des Umlaufvermögens**
 1461 Wertpapiere des Umlaufvermögens
- 15 Vorräte**
- 151 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Waren**
 1511 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Haushaltsjahres
 1512 Buchwert der Vorräte am 31.12. des Vorjahres
- 152 Geleistete Anzahlungen**
 1521 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Haushaltsjahres
 1522 Buchwert der geleisteten Anzahlungen für Umlaufvermögen am 31.12. des Vorjahres
- 16 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen**
- 161 Gebührenforderungen**
 1611 Gesamtbetrag der Gebührenforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 1612 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 1613 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 1614 Betrag der Gebührenforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 1615 Gesamtbetrag der Gebührenforderungen am 31.12.des Vorjahres
- 162 Beitragsforderungen**
 1621 Gesamtbetrag der Beitragsforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 1622 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 1623 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 1624 Betrag der Beitragsforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 1625 Gesamtbetrag der Beitragsforderungen am 31.12.des Vorjahres
- 163 Steuerforderungen**
 1631 Gesamtbetrag der Steuerforderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 1632 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 1633 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 1634 Betrag der Steuerforderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 1635 Gesamtbetrag der Steuerforderungen am 31.12.des Vorjahres

164 Forderungen aus Transferleistungen

- 1641 Gesamtbetrag der Forderungen aus Transferleistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1642 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1643 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1644 Betrag der Forderungen aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1645 Gesamtbetrag der Forderungen aus Transferleistungen am 31.12.des Vorjahres

165 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen

- 1651 Gesamtbetrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1652 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1653 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1654 Betrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1655 Gesamtbetrag der sonstigen öffentlich-rechtlichen Forderungen am 31.12.des Vorjahres

17 Privatrechtliche Forderungen, sonstige Vermögensgegenstände

171 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem privaten Bereich

- 1711 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1712 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1713 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1714 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1715 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem privaten Bereich am 31.12.des Vorjahres

172 Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich

- 1721 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1722 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1723 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1724 Betrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1725 Gesamtbetrag privatrechtlichen Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich am 31.12.des Vorjahres

173 Privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen

- 1731 Gesamtbetrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen am 31.12 des Haushaltsjahres
- 1732 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 1733 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1734 Betrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1735 Gesamtbetrag der privatrechtliche Forderungen gegenüber verbundenen Unternehmen am 31.12. des Vorjahres

174 Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen

- 1741 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen am 31.12. des Haushaltsjahres
- 1742 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr

- 1743 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 1744 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 1745 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Beteiligungen am 31.12.des Vorjahres
- 175 Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen**
 - 1751 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 1752 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 1753 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 1754 Betrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 1755 Gesamtbetrag der privatrechtlichen Forderungen gegen Sondervermögen am 31.12.des Vorjahres
- 176 Sonstige Vermögensgegenstände**
 - 1761 Sonstige Vermögensgegenstände
- 18 Liquide Mittel**
- 181 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten**
 - 1811 Guthaben bei Banken und Kreditinstituten
- 182 Sonstige Sichteinlagen**
 - 1821 Sonstige Sichteinlagen
- 183 Bargeld (Kasse)**
 - 1831 Bargeld (Kasse)
- 19 Aktive Rechnungsabgrenzung und Überschuldung**
- 191 Aktive Rechnungsabgrenzung**
 - 1911 Aktive Rechnungsabgrenzung
- 199 Überschuldung**
 - 1999 Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
- 20 Eigenkapital**
- 201 Allgemeine Rücklage**
 - 2011 Allgemeine Rücklage
- 203 Sonderrücklagen**
 - 2031 Sonderrücklagen
- 204 Ausgleichsrücklage**
 - 2041 Ausgleichsrücklage
- 208 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag**
 - 2081 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

23 Sonderposten

231 Sonderposten aus Zuwendungen

2311 Sonderposten aus Zuwendungen

232 Sonderposten aus Beiträgen

2321 Sonderposten aus Beiträgen

233 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

2331 Sonderposten für den Gebührenaussgleich

239 Sonstige Sonderposten

2391 Sonstige Sonderposten

25 Pensionsrückstellungen

251 Pensionsrückstellungen

2511 Pensionsrückstellungen

26 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

261 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

2611 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

27 Instandhaltungsrückstellungen

271 Instandhaltungsrückstellungen

2711 Instandhaltungsrückstellungen

28 Sonstige Rückstellungen

281 Sonstige Rückstellungen

2811 Sonstige Rückstellungen

30 Anleihen

301 Anleihen

- 3011 Gesamtbetrag der Anleihen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 30110 Gesamtbetrag der Anleihen in Euro mit festem Zins
 - 30111 Gesamtbetrag der Anleihen in Euro mit variablem Zins
 - 30112 Gesamtbetrag der Anleihen in Fremdwährung mit festem Zins
 - 30113 Gesamtbetrag der Anleihen in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3012 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3013 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 3014 Betrag der Anleihen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 3015 Gesamtbetrag der Anleihen am 31.12. des Vorjahres

32 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen

321 Kredite für Investitionen von verbundenen Unternehmen

- 3211 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 32110 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Euro mit festem Zins

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 32111 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Euro mit variablem Zins
 - 32112 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Fremdwährung mit festem Zins
 - 32113 Investitionskredite von verbundenen Unternehmen in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 3212 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3213 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 3214 Betrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3215 Gesamtbetrag der Investitionskredite von verbundenen Unternehmen am 31.12.des Vorjahres
- 322 Kredite für Investitionen von Beteiligungen**
- 3221 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 32210 Investitionskredite von Beteiligungen in Euro mit festem Zins
 - 32211 Investitionskredite von Beteiligungen in Euro mit variablem Zins
 - 32212 Investitionskredite von Beteiligungen in Fremdwährung mit festem Zins
 - 32213 Investitionskredite von Beteiligungen in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 3222 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3223 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 3224 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3225 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12.des Vorjahres
- 323 Kredite für Investitionen von Sondervermögen**
- 3231 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Sondervermögen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 32310 Investitionskredite von Sondervermögen in Euro mit festem Zins
 - 32311 Investitionskredite von Sondervermögen in Euro mit variablem Zins
 - 32312 Investitionskredite von Sondervermögen in Fremdwährung mit festem Zins
 - 32313 Investitionskredite von Sondervermögen in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 3232 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3233 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 3234 Betrag der Investitionskredite von Beteiligungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3235 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Beteiligungen am 31.12.des Vorjahres
- 324 Kredite für Investitionen vom öffentlichen Bereich**
- 3241 Kredite für Investitionen vom Bund
 - 32411 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Bund am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 324110 Investitionskredite vom Bund in Euro mit festem Zins
 - 324111 Investitionskredite vom Bund in Euro mit variablem Zins
 - 324112 Investitionskredite vom Bund in Fremdwährung mit festem Zins
 - 324113 Investitionskredite vom Bund in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32412 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32413 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32414 Betrag der Investitionskredite vom Bund mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32415 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Bund am 31.12.des Vorjahres
 - 3242 Kredite für Investitionen vom Land
 - 32421 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Land am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 324210 Investitionskredite vom Land in Euro mit festem Zins
 - 324211 Investitionskredite vom Land in Euro mit variablem Zins
 - 324212 Investitionskredite vom Land in Fremdwährung mit festem Zins
 - 324213 Investitionskredite vom Land in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32422 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32423 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32424 Betrag der Investitionskredite vom Land mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32425 Gesamtbetrag der Investitionskredite vom Land am 31.12.des Vorjahres
 - 3243 Kredite für Investitionen von Gemeinden (GV)
 - 32431 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Gemeinden am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 324310 Investitionskredite von Gemeinden in Euro mit festem Zins
 - 324311 Investitionskredite von Gemeinden in Euro mit variablem Zins
 - 324312 Investitionskredite von Gemeinden in Fremdwährung mit festem Zins

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 324313 Investitionskredite von Gemeinden in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32432 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32433 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32434 Betrag der Investitionskredite von Gemeinden mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32435 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Gemeinden am 31.12. des Vorjahres
 - 3244 Kredite für Investitionen von Zweckverbänden
 - 32441 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Zweckverbänden am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 324410 Investitionskredite von Zweckverbänden in Euro mit festem Zins
 - 324411 Investitionskredite von Zweckverbänden in Euro mit variablem Zins
 - 324412 Investitionskredite von Zweckverbänden in Fremdwährung mit festem Zins
 - 324413 Investitionskredite von Zweckverbänden in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32442 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32443 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32444 Betrag der Investitionskredite von Zweckverbänden mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32445 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Zweckverbänden am 31.12. des Vorjahres
 - 3245 Kredite für Investitionen vom sonstigen öffentlichen Bereich
 - 32451 Gesamtbetrag der Kredite für Investitionen vom Bund am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 324510 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Euro mit festem Zins
 - 324511 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Euro mit variablem Zins
 - 324512 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit festem Zins
 - 324513 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32452 Betrag mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32453 Betrag mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32454 Betrag mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32455 Gesamtbetrag am 31.12. des Vorjahres
 - 3246 Kredite für Investitionen von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen
 - 32461 Gesamtbetrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 324610 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Euro mit festem Zins
 - 324611 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Euro mit variablem Zins
 - 324612 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Fremdwährung mit festem Zins
 - 324613 Investitionskredite vom sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32462 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32463 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32464 Betrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32465 Gesamtbetrag der Investitionskredite von sonstigen öffentlichen Sonderrechnungen am 31.12. des Vorjahres
- 325 Kredite für Investitionen vom privaten Kreditmarkt**
- 3251 Kredite für Investitionen von Banken und Kreditinstituten
 - 32511 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 325110 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Euro mit festem Zins
 - 325111 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Euro mit variablem Zins
 - 325112 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Fremdwährung mit festem Zins
 - 325113 Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten in Fremdwährung mit variablem Zins

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 32512 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 32513 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
- 32514 Betrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
- 32515 Gesamtbetrag der Investitionskredite von Banken und Kreditinstituten am 31.12. des Vorjahres
- 3252 Kredite für Investitionen von übrigen inländischen Kreditgebern
 - 32521 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 325210 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Euro mit festem Zins
 - 325211 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Euro mit variablem Zins
 - 325212 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit festem Zins
 - 325213 Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32522 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32523 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32524 Betrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32525 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen inländischen Kreditgebern am 31.12. des Vorjahres
- 3253 Kredite für Investitionen von übrigen ausländischen Kreditgebern
 - 32531 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 325310 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Euro mit festem Zins
 - 325311 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Euro mit variablem Zins
 - 325312 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit festem Zins
 - 325313 Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 32532 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 32533 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 32534 Betrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 32535 Gesamtbetrag der Investitionskredite von übrigen ausländischen Kreditgebern am 31.12. des Vorjahres

33 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung

331 Kredite zur Liquiditätssicherung vom öffentlichen Bereich

- 3311 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Haushaltsjahres
 - 33110 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Euro mit festem Zins
 - 33111 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Euro mit variablem Zins
 - 33112 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit festem Zins
 - 33113 Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich in Fremdwährung mit variablem Zins
- 3312 Betrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
- 3315 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom öffentlichen Bereich am 31.12. des Vorjahres

- 332 Kredite zur Liquiditätssicherung vom privaten Kreditmarkt**
- 3321 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 33210 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Euro mit festem Zins
 - 33211 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Euro mit variablem Zins
 - 33212 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Fremdwährung mit festem Zins
 - 33213 Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 3322 Betrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3325 Gesamtbetrag der Liquiditätskredite vom privaten Kreditmarkt am 31.12. des Vorjahres
- 34 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**
- 341 Summe der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen**
- 3411 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 3412 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3413 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahre
 - 3414 Betrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3415 Gesamtbetrag Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen am 31.12. des Vorjahres
- 35 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**
- 351 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen**
- 3511 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 3512 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3513 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 3514 Betrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3515 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen am 31.12. des Vorjahres
- 36 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**
- 361 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen**
- 3611 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 3612 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3613 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren
 - 3614 Betrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren
 - 3615 Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten aus Transferleistungen am 31.12. des Vorjahres
- 37 Sonstige Verbindlichkeiten**
- 371 Sonstige Verbindlichkeiten**
- 3711 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12 des Haushaltsjahres
 - 37110 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Euro mit festem Zins
 - 37111 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Euro mit variablem Zins
 - 37112 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Fremdwährung mit festem Zins
 - 37113 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten in Fremdwährung mit variablem Zins
 - 3712 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit bis zu 1 Jahr
 - 3713 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von 1 bis 5 Jahren

3714 Betrag der sonstigen Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als 5 Jahren

3715 Gesamtbetrag der sonstigen Verbindlichkeiten am 31.12. des Vorjahres

39 Passive Rechnungsabgrenzung

391 Passive Rechnungsabgrenzung

3911 Passive Rechnungsabgrenzung

3.3 Erhebungsmerkmale „Erträge und Aufwendungen“

In der Ertrags- und Aufwandsstatistik werden die Erträge und Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Ergebnisse aus der Ergebnisrechnung des doppeljährigen Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben.

In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Erträge und Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus der Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Erträge und Aufwendungen für die Soziale Sicherung müssen in einen Zusammenhang mit den betreffenden Produktgruppen gestellt werden. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen, z.B. Soziale Hilfen, Kinder-, Jugend- und Familienhilfe u.a. ist länderübergreifend erfolgt. Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“ besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet.

40 Steuern und ähnliche Abgaben

401 Realsteuern

4011 Grundsteuer A

4012 Grundsteuer B

4013 Gewerbesteuer

402 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern

4021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer

4022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

403 Sonstige Gemeindesteuern

4031 Vergnügungssteuer

4032 Hundesteuer

4033 Jagdsteuer

4034 Zweitwohnungssteuer

4039 Sonstige örtliche Steuern

404 Steuerähnliche Erträge

4041 Fremdenverkehrsabgaben

4042 Abgaben von Spielbanken

4049 Sonstige steuerähnliche Erträge

405 Ausgleichsleistungen

4051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich

4052 Leistungen wegen der Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende

41 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

411 Schlüsselzuweisungen

4111 Schlüsselzuweisungen vom Land

412 Bedarfszuweisungen

4121 Bedarfszuweisungen vom Land

4122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)

413 Sonstige allgemeine Zuweisungen

4130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund

4131 Allgemeine Zuweisungen vom Land

414 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

414- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

416 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen

4161 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Zuwendungen

418 Allgemeine Umlagen

4181 Allgemeine Umlagen vom Land

4182 Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)

42 Sonstige Transfererträge

421 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

4211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

422 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

4221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

423 Schuldendiensthilfen

423- Schuldendiensthilfen

429 Andere sonstige Transfererträge

4291 Andere sonstige Transfererträge

43 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte

431 Verwaltungsgebühren

4311 Verwaltungsgebühren

432 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

4321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte

436 Zweckgebundene Abgaben

4361 Zweckgebundene Abgaben

437 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge

4371 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge

438 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich

4381 Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für den Gebührenaussgleich

- 44 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**
- 441 Mieten und Pachten**
 - 4411 Mieten und Pachten
- 442 Erträge aus Verkauf**
 - 4421 Erträge aus Verkauf
- 446 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
 - 4461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
- 448 Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
 - 448- Erträge aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
- 449 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
 - 4491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
 - 4492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
 - 4493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden
- 45 Sonstige ordentliche Erträge**
- 451 Konzessionsabgaben**
 - 4511 Konzessionsabgaben
- 452 Erstattung von Steuern**
 - 4521 Erstattung von Steuern
- 454 Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen**
 - 4541 Erträge aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäude
 - 4542 Erträge aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
- 455 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen**
 - 4551 Erträge aus der Veräußerung von Finanzanlagen
- 456 Weitere sonstige ordentliche Erträge**
 - 4561 Bußgelder
 - 4562 Säumniszuschläge
 - 4563 Erträge aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
- 457 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten**
 - 4571 Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten
- 458 Nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge**
 - 4581 Erträge aus Zuschreibungen
 - 4582 Erträge aus der Ablösung oder Herabsetzung von Rückstellungen
 - 4583 Sonstige nicht zahlungswirksame ordentliche Erträge
- 459 Andere sonstige ordentliche Erträge**
 - 4591 Andere sonstige ordentliche Erträge
- 46 Finanzerträge**
- 461 Zinserträge**
 - 461- Zinserträge

- 465 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**
 - 4651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
- 469 Sonstige Finanzerträge**
 - 4691 Sonstige Finanzerträge
- 47 Aktivierte Eigenleistungen und Bestandsveränderungen**
- 471 Aktivierte Eigenleistungen**
 - 4711 Aktivierte Eigenleistungen
- 472 Bestandsveränderungen**
 - 4721 Bestandsveränderungen
- 48 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**
- 481 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen**
 - 4811 Erträge aus internen Leistungsbeziehungen
- 49 Außerordentliche Erträge**
- 491 Außerordentliche Erträge**
 - 4911 Außerordentliche Erträge
- 50 Personalaufwendungen**
- 501 Dienstaufwendungen**
 - 5011 Beamte
 - 5012 Tariflich Beschäftigte
 - 5019 Sonstige Beschäftigte
- 502 Beiträge zu Versorgungskassen**
 - 5022 Tariflich Beschäftigte
 - 5029 Sonstige Beschäftigte
- 503 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
 - 5031 Beamte
 - 5032 Tariflich Beschäftigte
 - 5039 Sonstige Beschäftigte
- 504 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**
 - 5041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte
- 505 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte**
 - 5051 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Beschäftigte
- 506 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte**
 - 5061 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Beschäftigte
- 51 Versorgungsaufwendungen**
- 511 Versorgungsbezüge**
 - 5111 Beamte

- 5112 Tariflich Beschäftigte
- 5119 Sonstige Beschäftigte
- 512 Beiträge zu Versorgungskassen**
 - 5121 Beamte
- 513 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
 - 5131 Beamte
 - 5132 Tariflich Beschäftigte
 - 5139 Sonstige Beschäftigte
- 514 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**
 - 5141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger
- 515 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger**
 - 5151 Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für Versorgungsempfänger
- 516 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger**
 - 5161 Zuführungen zu Beihilferückstellungen für Versorgungsempfänger

- 52 Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen**
 - 521 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen**
 - 5211 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
 - 522 Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens**
 - 5221 Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens
 - 523 Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit**
 - 523- Erstattungen für Aufwendungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
 - 524 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen**
 - 5241 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen
 - 525 Unterhaltung des beweglichen Vermögens**
 - 5251 Haltung von Fahrzeugen
 - 5255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens
 - 527 Besondere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen**
 - 5271 Lernmittel nach dem Lernmittelfreiheitsgesetz
 - 528 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen**
 - 5281 Aufwendungen für sonstige Sachleistungen
 - 529 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen**
 - 5291 Aufwendungen für sonstige Dienstleistungen

- 53 Transferaufwendungen**
 - 531 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
 - 531- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke
 - 532 Schuldendiensthilfen**
 - 532- Schuldendiensthilfen

533 Sozialtransferaufwendungen

- 5331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
- 5332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen
- 5333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
- 5334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
- 5335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
- 5336 Arbeitslosengeld II
- 5337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
- 5339 Sonstige soziale Leistungen

534 Steuerbeteiligungen

- 5341 Gewerbesteuerumlage
- 5342 Finanzierungsbeteiligung Fonds Deutsche Einheit

535 Allgemeine Zuweisungen

- 5352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

537 Allgemeine Umlagen

- 5371 Allgemeine Umlagen an das Land
- 5372 Allgemeine Umlagen an Gemeinden (GV)

539 Sonstige Transferaufwendungen

- 5391 Sonstige Transferaufwendungen

54 Sonstige ordentliche Aufwendungen

541 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen

- 5411 Sonstige Personal- und Versorgungsaufwendungen
- 5412 Besondere Aufwendungen für Beschäftigte

542 Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

- 5421 Aufwendungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
- 5422 Mieten und Pachten
- 5423 Leasing
- 5429 Sonstige Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten

543 Geschäftsaufwendungen

- 5431 Geschäftsaufwendungen

544 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle

- 5441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle

546 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen

- 5461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
- 5462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
- 5463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende

547 Wertveränderungen bei Vermögensgegenständen

- 5471 Wertveränderungen bei Sachanlagen
- 5472 Wertveränderungen bei Finanzanlagen
- 5473 Wertveränderungen beim Umlaufvermögen

548 Besondere ordentliche Aufwendungen

- 5481 Bußgelder
- 5482 Säumniszuschläge
- 5483 Aufwendungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften

549 Weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

- 5491 Verfügungsmittel
- 5492 Fraktionszuwendungen
- 5499 Übrige weitere sonstige Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

55 Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen

551 Zinsaufwendungen

- 551- Zinsaufwendungen

555 Sonstige Finanzaufwendungen

- 5551 Kreditbeschaffungskosten
- 5559 Sonstige Finanzaufwendungen

57 Bilanzielle Abschreibungen

571 Abschreibungen auf Sachanlagen

- 5711 Abschreibungen auf Sachanlagen

572 Abschreibungen auf Finanzanlagen

- 5721 Abschreibungen auf Finanzanlagen

573 Abschreibungen auf Umlaufvermögen

- 5731 Abschreibungen auf Umlaufvermögen

58 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

581 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

- 5811 Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen

59 Außerordentliche Aufwendungen

591 Außerordentliche Aufwendungen

- 5911 Außerordentliche Aufwendungen

3.4 Erhebungsmerkmale „Einzahlungen und Auszahlungen“

In der Zahlungsartenstatistik werden die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten gegliedert als Finanzergebnisse aus der Finanzrechnung des doppelten Jahresabschlusses der Gemeinden erfasst. In den jährlichen Meldungen der Gemeinden sind sie den finanzstatistischen Produktgruppen zugeordnet anzugeben.

In dieser Statistik werden zudem vierteljährlich zum Quartalsende die Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit sowie aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit jeweils nach Arten entsprechend der finanzstatistischen Systematik erfasst. Die Einzahlungen und Auszahlungen für Baumaßnahmen sowie für die Soziale Sicherung müssen in einen Zusammenhang mit den betreffenden Produktgruppen gestellt werden. Die Festlegung der abzubildenden Produktgruppen, z.B. Soziale Hilfen, Kinder-, Jugend- und Familienhilfe u.a. ist länderübergreifend erfolgt. Derzeit sind nachfolgende Erhebungsmerkmale festgelegt worden. Wenn bei diesen Merkmalen die vierte Stelle aus dem Zeichen „-“, besteht, ist zu beachten, dass eine weitere Untergliederung nach finanzstatistisch bestimmten Bereichen (Bereichsabgrenzung) vorzunehmen ist (vgl. Abschnitt 3.5). Auf gesonderte Erläuterungen zu den einzelnen Erhebungsmerkmalen wurde jedoch verzichtet.

60 Steuern und ähnliche Abgaben

601 Realsteuern

- 6011 Grundsteuer A
- 6012 Grundsteuer B
- 6013 Gewerbesteuer

602 Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern

- 6021 Gemeindeanteil an der Einkommensteuer
- 6022 Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer

603 Sonstige Gemeindesteuern

- 6031 Vergnügungssteuer
- 6032 Hundesteuer
- 6033 Jagdsteuer
- 6034 Zweitwohnungssteuer
- 6039 Sonstige örtliche Steuern

604 Steuerähnliche Einzahlungen

- 6041 Fremdenverkehrsabgaben
- 6042 Abgaben von Spielbanken
- 6049 Sonstige steuerähnliche Einzahlungen

605 Ausgleichsleistungen

- 6051 Leistungen nach dem Familienleistungsausgleich
- 6052 Leistungen für die Umsetzung der Grundsicherung für Arbeitsuchende

61 Zuwendungen und allgemeine Umlagen

611 Schlüsselzuweisungen

- 6111 Schlüsselzuweisungen vom Land

612 Bedarfszuweisungen

- 6121 Bedarfszuweisungen vom Land
- 6122 Bedarfszuweisungen von Gemeinden (GV)

613 Sonstige allgemeine Zuweisungen

- 6130 Allgemeine Zuweisungen vom Bund
- 6131 Allgemeine Zuweisungen vom Land

614 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

- 614- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

618 Allgemeine Umlagen

- 6181 Allgemeine Umlagen vom Land
- 6182 Allgemeine Umlagen von Gemeinden (GV)

62 Sonstige Transfereinzahlungen

621 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

- 6211 Ersatz von sozialen Leistungen außerhalb von Einrichtungen

622 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

- 6221 Ersatz von sozialen Leistungen in Einrichtungen

- 623 Schuldendiensthilfen**
623- Schuldendiensthilfen

- 629 Andere sonstige Transfereinzahlungen**
6291 Andere sonstige Transfereinzahlungen

- 63 Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte**

 - 631 Verwaltungsgebühren**
6311 Verwaltungsgebühren
 - 632 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte**
6321 Benutzungsgebühren und ähnliche Entgelte
 - 636 Zweckgebundene Abgaben**
6361 Zweckgebundene Abgaben

- 64 Privatrechtliche Leistungsentgelte, Kostenerstattungen und Kostenumlagen**

 - 641 Mieten und Pachten**
6411 Mieten und Pachten
 - 642 Einzahlungen aus Verkauf**
6421 Einzahlungen aus Verkauf
 - 646 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte**
6461 Sonstige privatrechtliche Leistungsentgelte
 - 648 Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen**
648- Einzahlungen aus Kostenerstattungen, Kostenumlagen
 - 649 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
6491 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung für Arbeitssuchende
6492 Leistungsbeteiligung beim Arbeitslosengeld II
6493 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung II von Arbeitssuchenden

- 65 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

 - 651 Konzessionsabgaben**
6511 Konzessionsabgaben
 - 652 Einzahlungen aus Vorsteuerüberhang**
6521 Einzahlungen aus Vorsteuerüberhang
 - 656 Besondere Einzahlungen**
6561 Bußgelder
6562 Säumniszuschläge
6563 Einzahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
6564 Ausgleichsleistungen nach AFWoG
 - 659 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
6591 Sonstige Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

- 66 Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen**
- 661 Zinseinzahlungen**
 - 661- Zinseinzahlungen
- 665 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen**
 - 6651 Gewinnanteile aus verbundenen Unternehmen und Beteiligungen
- 669 Sonstige Finanzeinzahlungen**
 - 6691 Sonstige Finanzeinzahlungen
- 68 Einzahlungen aus Investitionstätigkeit**
- 681 Investitionszuwendungen**
 - 681- Investitionszuwendungen
- 682 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden**
 - 6821 Einzahlungen aus der Veräußerung von Grundstücken und Gebäuden
- 683 Einzahlungen aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen**
 - 6831 Einzahlungen aus der Veräußerung von beweglichen Vermögensgegenständen
 - 6832 Einzahlungen aus der Veräußerung von immateriellen Vermögensgegenständen
- 684 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen**
 - 6841 Einzahlungen aus der Veräußerung von börsennotierten Aktien
 - 6842 Einzahlungen aus der Veräußerung von nicht börsennotierten Aktien
 - 6843 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Anteilsrechten
 - 6844 Einzahlungen aus der Veräußerung von Investmentzertifikaten
 - 6845 Einzahlungen aus der Veräußerung von Geldmarktpapieren
 - 6846 Einzahlungen aus der Veräußerung von Geldmarktpapieren
 - 6847 Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzderivaten
 - 6848 Einzahlungen aus der Veräußerung von sonstigen Finanzanlagen
- 685 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen**
 - 6851 Einzahlungen aus der Abwicklung von Baumaßnahmen
- 686 Rückflüsse von Ausleihungen**
 - 6861 Rückflüsse von Ausleihungen
- 688 Beiträge und ähnliche Entgelte**
 - 6881 Beiträge und ähnliche Entgelte
- 69 Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit**
- 691 Einzahlungen aus Anleihen**
 - 691- Einzahlungen aus Anleihen
- 692 Kreditaufnahmen für Investitionen**
 - 692- Kreditaufnahmen für Investitionen
- 693 Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung**
 - 693- Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung
- 694 Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung**
 - 694- Einzahlungen aus sonstiger Wertpapierverschuldung

- 695 Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)**
695- Rückflüsse von Darlehen (ohne Ausleihungen)

- 70 Personalauszahlungen**

 - 701 Dienstbezüge**
7011 Beamte
7012 Tariflich Beschäftigte
7019 Sonstige Beschäftigte
 - 702 Beiträge zu Versorgungskassen**
7022 Tariflich Beschäftigte
7029 Sonstige Beschäftigte
 - 703 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
7031 Beamte
7032 Tariflich Beschäftigte
7039 Sonstige Beschäftigte
 - 704 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte**
7041 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Beschäftigte

- 71 Versorgungsauszahlungen**

 - 711 Versorgungsbezüge**
7111 Beamte
7112 Tariflich Beschäftigte
7119 Sonstige Beschäftigte
 - 712 Beiträge zu Versorgungskassen**
7121 Beamte
 - 713 Beiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung**
7131 Beamte
7132 Tariflich Beschäftigte
7139 Sonstige Beschäftigte
 - 714 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger**
7141 Beihilfen, Unterstützungsleistungen für Versorgungsempfänger

- 72 Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen**

 - 721 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen**
7211 Unterhaltung der Grundstücke und baulichen Anlagen
 - 722 Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens**
7221 Unterhaltung des sonstigen unbeweglichen Vermögens
 - 723 Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit**
723- Erstattungen für Auszahlungen von Dritten aus laufender Verwaltungstätigkeit
 - 724 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen**
7241 Bewirtschaftung der Grundstücke und baulichen Anlagen

- 725 Unterhaltung des beweglichen Vermögens**
 - 7251 Haltung von Fahrzeugen
 - 7255 Unterhaltung des sonstigen beweglichen Vermögens

- 727 Besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen**
 - 7271 Lernmittel nach dem Lernmittelfreiheitsgesetz
 - 7279 Sonstige besondere Verwaltungs- und Betriebsauszahlungen

- 728 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen**
 - 7281 Auszahlungen für sonstige Sachleistungen

- 729 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen**
 - 7291 Auszahlungen für sonstige Dienstleistungen

- 73 Transferauszahlungen**

- 731 Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke**
 - 731- Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke

- 732 Schuldendiensthilfen**
 - 732- Schuldendiensthilfen

- 733 Sozialtransferauszahlungen**
 - 7331 Soziale Leistungen an natürliche Personen außerhalb von Einrichtungen
 - 7332 Soziale Leistungen an natürliche Personen in Einrichtungen
 - 7333 Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
 - 7334 Leistungen zur Eingliederung I von Arbeitssuchenden
 - 7335 Einmalige Leistungen an Arbeitssuchende
 - 7336 Arbeitslosengeld II
 - 7337 Leistungen zur Eingliederung II von Arbeitssuchenden
 - 7339 Sonstige soziale Leistungen

- 734 Steuerbeteiligungen**
 - 7341 Gewerbesteuerumlage
 - 7342 Finanzierungsbeteiligung Fonds Deutsche Einheit

- 735 Allgemeine Zuweisungen**
 - 7352 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

- 737 Allgemeine Umlagen**
 - 7371 Allgemeine Umlagen an das Land
 - 7372 Allgemeine Zuweisungen an Gemeinden (GV)

- 739 Sonstige Transferauszahlungen**
 - 7391 Sonstige Transferauszahlungen

- 74 Sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**

- 741 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen**
 - 7411 Sonstige Personal- und Versorgungsauszahlungen
 - 7412 Besondere zahlungswirksame Aufwendungen für Beschäftigte

- 742 Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten**
 - 7421 Auszahlungen für ehrenamtliche und sonstige Tätigkeit
 - 7422 Mieten und Pachten

- 7423 Leasing
- 7429 Sonstige Auszahlungen für die Inanspruchnahme von Rechten und Diensten
- 743 Geschäftsauszahlungen**
 - 7431 Geschäftsauszahlungen
- 744 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle**
 - 7441 Steuern, Versicherungen, Schadensfälle
- 746 Aufgabenbezogene Leistungsbeteiligungen**
 - 7461 Leistungsbeteiligung bei Leistungen für Unterkunft und Heizung an Arbeitssuchende
 - 7462 Leistungsbeteiligung bei der Eingliederung I von Arbeitssuchenden
 - 7463 Leistungsbeteiligung bei einmaligen Leistungen an Arbeitssuchende
- 748 Besondere Auszahlungen**
 - 7481 Bußgelder
 - 7482 Säumniszuschläge
 - 7483 Auszahlungen aus der Inanspruchnahme von Gewährverträgen und Bürgschaften
- 749 Weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit**
 - 7491 Verfügungsmittel
 - 7492 Fraktionszuwendungen
 - 7499 Übrige weitere sonstige Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
- 75 Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen**
- 751 Zinsauszahlungen**
 - 751- Zinsauszahlungen
- 759 Sonstige Finanzauszahlungen**
 - 7591 Kreditbeschaffungskosten
 - 7599 Sonstige Finanzauszahlungen
- 78 Auszahlungen aus Investitionstätigkeit**
- 781 Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen**
 - 781- Zuweisungen und Zuschüsse für Investitionen
- 782 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden**
 - 7821 Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden
- 783 Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen**
 - 7831 Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen oberhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro
 - 7832 Auszahlungen für den Erwerb von Vermögensgegenständen unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro
- 784 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen**
 - 7841 Auszahlungen für den Erwerb von börsennotierten Aktien
 - 7842 Auszahlungen für den Erwerb von nicht börsennotierten Aktien
 - 7843 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Anteilsrechten
 - 7844 Auszahlungen für den Erwerb von Investmentzertifikaten
 - 7845 Auszahlungen für den Erwerb von Geldmarktpapieren
 - 7846 Auszahlungen für den Erwerb von Geldmarktpapieren
 - 7847 Auszahlungen für den Erwerb von Finanzderivaten
 - 7848 Auszahlungen für den Erwerb von sonstigen Finanzanlagen

- 785 Baumaßnahmen**
 - 7851 Hochbaumaßnahmen
 - 7852 Tiefbaumaßnahmen
 - 7853 Sonstige Baumaßnahmen
- 786 Gewährung von Ausleihungen**
 - 786- Gewährung von Ausleihungen
- 79 Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit**
- 791 Auszahlungen aus Anleihen**
 - 791- Auszahlungen aus Anleihen
- 792 Tilgung von Krediten für Investitionen**
 - 792- Tilgung von Krediten für Investitionen
- 793 Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung**
 - 793- Tilgung von Krediten zur Liquiditätssicherung
- 794 Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden**
 - 794- Tilgung von sonstigen Wertpapierschulden
- 795 Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)**
 - 795- Gewährung von Darlehen (ohne Ausleihungen)

3.5 Bereichsabgrenzung innerhalb der Finanzstatistiken

Im Rahmen der Finanzstatistiken werden nicht nur der Bestand an Vermögen und Schulden der Gemeinden, sondern auch deren Zugang und Veränderungen in Form von Erträgen und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen jährlich auf das Haushaltsjahr bezogen, ggf. auch unterjährig, statistisch erfasst. Deshalb bedarf es bei einigen Erhebungsmerkmalen einer über den Viersteller hinausgehend weiteren Differenzierung. Dies wird dadurch erreicht, dass eine mehrstufige Bereichsabgrenzung zu beachten ist, mit deren Hilfe u.a. Laufzeiten und Währungen der Kredite, Zu- und Abgänge, Tilgungen und Umschuldungen gesondert erfasst werden können. Die dafür geschaffene Bereichsabgrenzung ist so aufgebaut, dass sie generell bei den Finanzstatistiken, z.B. der Ertrags- und Aufwandsstatistik, Zahlungsartenstatistik u.a. zur Anwendung kommen kann. Außerdem können im Rahmen der Finanzstatistiken auch noch Sonderangaben erfragt werden, z.B. der Stand der Bürgerschaften u.a. Die Anwendung ist auf der Grundlage der finanzstatistischen Zuordnungen (Erläuterungen) sowie den Erläuterungen zur Bereichsabgrenzung vorzunehmen.

Bereichsabgrenzung A

- 0** Bund
- 1** Land
- 2** Gemeinden (GV)
- 3** Zweckverbände und dergl.
- 4** Sonstiger öffentlicher Bereich
- 5** Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6** Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7** Private Unternehmen
- 8** Übrige Bereiche

Bereichsabgrenzung B

- 0 Bund
- 1 Land
- 2 Gemeinden (GV)
- 3 Zweckverbände und dergl.
- 4 Sonstiger öffentlicher Bereich
- 5 Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen
- 6 Sonstige öffentliche Sonderrechnungen
- 7 Kreditinstitute
- 8 Sonstiger inländischer Bereich
- 9 Sonstiger ausländischer Bereich

Bereichsabgrenzung C

- 0 Berichtigungen
- 1 Laufzeit bis 1 Jahr
- 2 Laufzeit 1 bis 5 Jahre
- 3 Laufzeit mehr als 5 Jahre
- 6 Sonstige Zugänge
- 7 Sonstige Abgänge

Bereichsabgrenzung D


- 0 Euro-Währung (fester Zins)
- 1 Euro-Währung (variabler Zins)
- 2 Fremdwährung (fester Zins)
- 3 Fremdwährung (variabler Zins)
- 4 Umschuldungen
- 5 Ordentliche Tilgung
- 6 Außerordentliche Tilgung

EEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



Frei für eigene Notizen:



Sachthemenübersicht

Diese Sachthemenübersicht soll dazu beitragen, einen Überblick über die in der Handreichung angesprochenen gesetzlichen Regelungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung zu erhalten. Die Aufzählung der Sachthemen mit den dabei genannten einzelnen Vorschriften soll das Auffinden in den Erläuterungen zu dieser Vorschrift erleichtern. Das hier aufgeführte Sachthema ist nicht in jedem Fall gleichlautend mit der Gliederung der Erläuterungen zu der betreffenden Vorschrift.

Sachthemen im Einzelnen
A
Abbildung der Bewirtschaftungsregeln (§ 4 GemHVO NRW)
Abbildung der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)
Abbildung der Gebührenhaushalte nach Abgaberecht (§ 4 GemHVO NRW)
Abbildung der Leistungskennzahlen im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)
Abbildung der Ziele im Haushaltsplan (§ 12 GemHVO NRW)
Abbildung des Ressourcenaufkommens (§ 11 GemHVO NRW)
Abbildung des Ressourcenverbrauchs (§ 11 GemHVO NRW)
Abbildung interner Leistungsbeziehungen (§ 4 GemHVO NRW)
Abbildung von Bilanzen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)
Abbildung von Gewinn- und Verlustrechnungen im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)
Abgabe eines Bestätigungsvermerks (§§ 101, 103 GO NRW),
Abgaben (§ 19 GemHVO NRW)
Abgabenerhebung (§ 77 GO NRW)
Abgang geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)
Abgrenzung der Rückstellungsarten (§ 88 GO NRW)
Abgrenzung der Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis (§ 1 GemHVO NRW)
Abgrenzung des wirtschaftlichen Eigentums (§ 33 GemHVO NRW)
Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)
Abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
Abschluss einer Kapitalversicherung - Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)
Abschreibungen - Bilanzielle (§ 2 GemHVO NRW)
Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
Abschreibungsmethoden (§ 35 GemHVO NRW)
Abschreibungsplan für jeden Vermögensgegenstand (§ 35 GemHVO NRW)
Abstimmung der Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)
Abwicklung von Zahlungen und Stundung (§ 31 GemHVO NRW)
Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)
Aktive Rechnungsabgrenzung (§§ 41, 42, 53 GemHVO NRW)
Aktivierbare Eigenleistungen der Gemeinde (§ 86 GO NRW, (§§ 2, 4 GemHVO NRW)
Aktivierung von Zuwendungen und Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)
Aktivierung von Zuwendungen und wirtschaftliches Eigentum (§ 43 GemHVO NRW)
Aktivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW),
Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Aktivtausch in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Allgemeine Bewertungsanforderungen (§ 32 GemHVO NRW)
Allgemeine Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)
Allgemeine Investitionspauschale - Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Allgemeine Investitionspauschale - Bilanzierung (§ 43 GemHVO NRW)
Allgemeine Planungsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW)
Allgemeine Rücklage (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Allgemeine Umlagen (§ 2 GemHVO NRW)
Allgemeine Zuweisungen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Analyse der Haushaltswirtschaft (§ 48 GemHVO NRW)
Änderung des Bestandes an Finanzmitteln (§§ 3, 39 GemHVO NRW)
Änderung des festgelegten Abschreibungszeitraums (§ 35 GemHVO NRW)
Änderung des Jahresabschlusses (§ 57 GemHVO NRW)
Angabe der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht (§ 116 GO NRW, § 51 GemHVO NRW)
Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht (§ 95 GO NRW, § 48 GemHVO NRW)
Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)
Angabe der Zinssicherungsinstrumente im Anhang (§§ 86, 89 GO NRW)
Angaben im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)
Angaben im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW)
Angaben im Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW)
Angaben über Haftungsverhältnisse (§ 47 GemHVO NRW)
Anhang - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angabe der Zinssicherungsinstrumente (§ 89 GO NRW)
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Abschreibung (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zu Abweichungen von der Einzelbewertung (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zu Beiträgen aus Erschließungsmaßnahmen (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zu Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zu Verpflichtungen aus Leasingverträgen (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zum Jahresabschluss (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zum Kurs der Währungsumrechnung (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Angaben zur Aufgliederung des Postens „Sonstige Rückstellungen“ (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Beizufügende Anlagen (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Wichtige Angaben nach der GemHVO NRW (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang - Wichtige örtliche Sachverhalte (§ 44 GemHVO NRW)
Anhang (§ 95 GO NRW, §§ 44, 53 GemHVO NRW)
Anlagegrundsätze für Geldanlagen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)
Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)
Anlagen zum Gesamtabschluss (§ 49 GemHVO NRW)
Anlagen zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Anlagen zum Jahresabschluss (§ 37 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Abschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Buchwerten (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Umbuchungen (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Zugängen und Abgängen (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Ausweis von Zuschreibungen (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel - Muster für den Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW)
Anlagevermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)
Anpassungen von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)
Ansatzpflicht für gemeindliche Vermögensgegenstände (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungs- oder Herstellungskosten - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungskosten bei Rentenverpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungskosten bei unentgeltlichem Erwerb (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungskosten und Investitionen (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungskosten und Verpflichtungen (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungsnebenkosten (§ 33 GemHVO NRW)
Anschaffungswertprinzip (§ 91 GO NRW),
Anschaffungszeitraum (§ 33 GemHVO NRW)
Anteile an verbundenen Unternehmen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Antizipative Aktivposten (§ 41 GemHVO NRW)
Antizipative Geschäftsvorfälle (§ 42 GemHVO NRW)
Antizipative Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)
Anwendung der Vergabegrundsätze (§ 25 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Anwendung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)
Anzeige der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Anzeige des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Anzeige des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Anzeigepflicht bei Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)
Anzeigepflicht bei kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 86 GO NRW)
Anzeigepflichten bei Bürgschaften und Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)
Archivierung der gemeindlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)
Arten der Bestätigungsvermerke (§ 101 GO NRW)
Arten der fremden Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)
Arten der gemeindlichen Sondervermögen (§ 97 GO NRW)
Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)
Aufbewahrungsfristen (§ 58 GemHVO NRW)
Auffüllung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Aufgabe der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Aufgabe der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)
Aufgabe des Gesamtlageberichts (§ 51 GemHVO NRW)
Aufgabe des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)
Aufgabe des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)
Aufgabe des Lageberichtes (§ 48 GemHVO NRW)
Aufgaben der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)
Aufgaben der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)
Aufgaben der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)
Aufgaben und Rechte des Kämmerers (§ 80 GO NRW)
Aufgabenkatalog der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)
Aufgabenkatalog der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)
Aufgabenübertragung des Bürgermeisters an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)
Aufgabenübertragung des Rates an die örtliche Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)
Aufgabenübertragung und Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)
Auflösung der Rechnungsabgrenzungsposten (§ 42 GemHVO NRW)
Auflösung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW, § 36 GemHVO NRW)
Auflösung von Rückstellungen durch Inanspruchnahme (§ 36 GemHVO NRW)
Auflösung von Rückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen (§ 36 GemHVO NRW)
Auflösung von Rückstellungen, weil der Grund entfallen ist (§ 36 GemHVO NRW)
Auflösung von Sonderposten bei abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)
Auflösung von Sonderposten bei nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)
Auflösung von Sonderposten bei Veräußerung des Vermögensgegenstandes (§ 43 GemHVO NRW)
Auflösungsgebot für Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Aufnahme von Krediten zur Sicherstellung der Liquidität (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Aufrechnungsdifferenzen (§ 50 GemHVO NRW)
Aufsicht über die Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)
Aufstellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)
Aufstellung der produktorientierten Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)
Aufstellung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Aufstellung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Aufstellung des Inventars (§ 91 GO NRW)
Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)
Aufstellung des Teilergebnisplans (§ 4 GemHVO NRW)
Aufstellung des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)
Aufstellung einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)
Aufstellung eines gemeindlichen Kontenplans (§ 27 GemHVO NRW)
Aufstellung eines Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)
Aufstellung eines Zwischenabschlusses (§ 116 GO NRW)
Aufstellungsverfahren für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Aufstellungsverfahren für den Jahresabschluss (§ 95 GO NRW)
Aufstellungsverfahren für die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Aufwands- und Ertragskonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Aufwendungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Aufwendungen für Dienstleistungen (§ 2 GemHVO NRW)
Aufwendungen für Sachleistungen (§ 2 GemHVO NRW)
Aufwendungen im Ergebnisplan (§ 11 GemHVO NRW)
Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)
Aufwuchs und pauschaliertes Festwertverfahren (§ 34 GemHVO NRW)
Aufzeichnungspflicht für gemeindliche Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)
Ausfallbürgschaften (§ 87 GO NRW)
Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)
Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)
Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)
Ausgestaltung eines Risikofrüherkennungssystems ((§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48 GemHVO NRW)
Ausgestaltung von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)
Ausgestaltung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)
Ausgleichspflicht bei den internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)
Ausgleichsrücklage - Auffüllung oder Wiederauffüllung (§ 75 GO NRW)
Ausgleichsrücklage - Bemessung nach dem gemeindlichen Eigenkapital (§ 75 GO NRW)
Ausgleichsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)
Ausgleichsrücklage (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Ausgleichsrücklage in der Eröffnungsbilanz - Wertansatz (§ 75 GO NRW)
Ausgleichsrücklage und Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)
Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Auslegung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Ausleihungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Ausleihungen der Gemeinde (§ 3 GemHVO NRW)
Ausnahme vom Bruttonprinzip bei Beiträgen (§ 19 GemHVO NRW)
Ausnahme vom Bruttonprinzip bei Gebühren (§ 19 GemHVO NRW)
Ausnahme vom Bruttonprinzip bei Steuern (§ 19 GemHVO NRW)
Ausnahme vom Vier-Augen-Prinzip (§ 31 GemHVO NRW)
Ausnahmen von der Einbeziehung in die Konsolidierung (§ 116 GO NRW)
Ausnahmen zur Aufstellungspflicht einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)
Ausschlussgründe für Dritte als Prüfer (§ 103 GO NRW)
Ausschreibungspflicht (§ 25 GemHVO NRW)
Außerordentliche Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Außerordentliche Erträge (§ 2 GemHVO NRW)
Außerordentliches Ergebnis (§§ 2, 37 GemHVO NRW)
Außerplanmäßige Abschreibungen - Anhang (§ 35 GemHVO NRW)
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Anlagevermögen (§ 35 GemHVO NRW)
Außerplanmäßige Abschreibungen bei Finanzanlagen (§ 35 GemHVO NRW)
Außerplanmäßige Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)
Außerplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)
Außerplanmäßige Auszahlungen (§ 83 GO NRW)
Außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)
Auswahl von Sanierungsmaßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)
Ausweis der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)
Ausweis von Leistungskennzahlen (§ 40 GemHVO NRW)
Ausweis von Leistungsmengen (§ 40 GemHVO NRW)
Auswertungen aus den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)
Auswertungen nach der gewählten Haushaltsgliederung (§ 27 GemHVO NRW)
Auswertungen nach der sachlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)
Auswertungen nach der zeitlichen Ordnung (§ 27 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Auswirkungen der örtlich festgelegten Wertgrenze (§ 14 GemHVO NRW)
Auszahlungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen für aktivierbare Zuwendungen (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen für Baumaßnahmen (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen für den Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)
Auszahlungsarten aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
B
Bankrechtliche Kundeneinstufung (§§ 86, 89, 90 GO NRW)
Barwert bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)
Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Beachtung der Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)
Beachtung des Kontierungsplans (§§ 2, 3 GemHVO NRW)
Beachtung des Periodisierungsprinzips (§ 32 GemHVO NRW)
Beamte bei rechtlich selbstständigen Unternehmen (§ 36 GemHVO NRW)
Beamtenpensionsversicherung (§ 36 GemHVO NRW)
Beamtenrechtliche Pensionsansprüche (§ 36 GemHVO NRW)
Beanstandungsverfahren - überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)
Bearbeitungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)
Beauftragung der örtlichen Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde (§ 103 GO NRW)
Beauftragung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)
Bebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Befreiende Wirkung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Beginn der Frist zur Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§ 75 GO NRW)
Beginn der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)
Beginn der vorläufigen Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)
Begrenzung der Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
Begriff „Anschaffungskosten“ (§ 33 GemHVO NRW)
Begriff „Einheitliche Leitung“ im Gesamtabschluss (§ 50 GemHVO NRW)
Begriff „Herstellungskosten“ (§ 33 GemHVO NRW)
Begriff „Kommunale Stiftungen“ (§ 100 GO NRW)
Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“ (§ 33 GemHVO NRW)
Begriff „Vermögensgegenstand“ (§ 33 GemHVO NRW)
Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“ (§ 33 GemHVO NRW)
Begriff der Investitionstätigkeit (§86 GO NRW; § 3 GemHVO NRW)
Beiträge (§ 19 GemHVO NRW)
Beiträge für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)
Bekanntgabe des Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW)
Bekanntgabe des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Bekanntgabe von Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)
Bekanntmachung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Bekanntmachung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Bekanntmachung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Belegpflicht für die Buchungen (§ 27 GemHVO NRW)
Belegprinzip (§ 27 Abs. 3 GemHVO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Allgemeine Investitionszuschüsse (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Andere allgemeine Zuweisungen (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden (§ 75 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Feuerschutzpauschale (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Gewerbesteuer (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Grundsteuer A (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Grundsteuer B (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Hundesteuer (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Schulpauschale (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Sonstige Steuereinnahmen (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Sportpauschale (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage - Vergütungssteuer (§ 75 GO NRW)
Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Beratungsrecht der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)
Berichterstattung im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Haushaltssicherung (§ 57 GemHVO NRW)
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Spätere Jahresabschlüssen (§ 57 GemHVO NRW)
Berichtigung der Eröffnungsbilanz - Wahlrechte (§ 57 GemHVO NRW)
Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)
Berichtigung des Jahresabschlusses (§ 57 GemHVO NRW)
Berücksichtigung von Orientierungsdaten (§ 6 GemHVO NRW)
Beschaffenheit der Buchführung (§ 93 GO NRW)
Beschaffung der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)
Beschluss über die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Beschluss über die Verwendung des Jahresergebnisses (§ 96 GO NRW)
Beschlussfassung des Rates über Einwendungen zum Haushalt (§ 80 GO NRW)
Beschränkte Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)
Beschränkungen für die Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)
Beseitigung einer eingetretenen Überschuldung (§ 5 GemHVO NRW)
Besondere Bewertungsvorschriften (§ 55 GemHVO NRW)
Besondere Erläuterungspflichten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)
Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing (§ 86 GO NRW)
Besonderheiten bei planmäßigen Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
Besonderheiten im Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)
Bestandskontrolle als körperliche Inventur (§ 28 GemHVO NRW)
Bestandsprüfungen bei Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)
Bestandsveränderungen (§ 2 GemHVO NRW)
Bestandteile des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Bestandteile des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)
Bestandteile des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
Bestandteile des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)
Bestätigung der rechnerischen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)
Bestätigung der sachlichen Richtigkeit (§ 30 GemHVO NRW)
Bestätigung des Entwurfs der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Bestätigung des Entwurfs des Gesamtabschlusses (§ 116 i.V.m. § 95 GO NRW)
Bestätigung des Entwurfs des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)
Bestätigung des Gesamtabschlusses durch den Rat (§ 116 GO NRW)
Bestätigung des Jahresabschlusses - Haushaltssicherungskonzept (§ 76, 95 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Darstellung der Versagung (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Einschränkungen (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Erteilung eines eingeschränkten (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Inhalt und Aussage (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Möglichkeit der Versagung (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Pflicht zur Begründung (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk - Versagung (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk des beauftragten Prüfers (§ 103 GO NRW)
Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)
Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Bestellung der Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
Bestellung der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
Bestellung eines Stellvertreters in der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
Bestellung eines Verantwortlichen der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
Bestellung von Sicherheiten - Verbot (§ 87 GO NRW)
Bestellung von Sicherheiten für Kredite (§ 86 GO NRW)
Beteiligung der örtlichen Rechnungsprüfung an der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)
Beteiligung des Rechnungsprüfungsausschusses bei der Beauftragung Dritter (§ 103 GO NRW)
Beteiligung Dritter als Prüfer der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Beteiligung mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Beteiligungen der Gemeinde (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Beifügung zum Gesamtabchluss (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Entwicklung der Bilanzen (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Erfüllung des öffentlichen Zwecks (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Finanz- und Leistungsbeziehungen (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnungen (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Leistungen der Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der nichtwirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der wirtschaftlichen Betätigung (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Ziele der Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung der Zusammensetzung der Organe (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Darstellung des Personalbestandes jeder Beteiligung (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Fortschreibung (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Kenntnis der Einwohner (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Kenntnis des Rates (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Öffentliche Bekanntgabe (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Produktbereiche (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht - Verfügbarhalten (§ 52 GemHVO NRW)
Beteiligungsbericht (§ 117 GO NRW, §§ 49, 52 GemHVO NRW)
Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung einer Organisationseinheit (§ 116 GO NRW)
Beurteilung der untergeordneten Bedeutung mehrerer Organisationseinheiten (§ 116 GO NRW)
Beurteilung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)
Bewertung der Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bewertung von Vermögen und Schulden (§ 32 GemHVO NRW)
Bewertungsvereinfachungen für Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)
Bewertungsvereinfachungsverfahren (§ 34 GemHVO NRW)
Bewirtschaftung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)
Bewirtschaftungsbestimmungen (§ 23 GemHVO NRW)
Bewirtschaftungsregelungen (§ 4 GemHVO NRW)
Bilanz - Ackerland (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Aktive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Allgemeine Rücklage (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Angabe der Vorjahreszahlen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Anlagen im Bau (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Anleihen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Anteile an verbundenen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Ausgleichsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Ausleihungen an Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Ausleihungen an Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Ausleihungen an verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Bilanz - Bauten auf fremdem Grund und Boden (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Beachtung des Kontierungsplans (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Bebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Betriebs- und Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Brücken und Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Eigenkapital (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Einfügung neuer Posten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Finanzanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Immaterielle Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Infrastrukturvermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Instandhaltungsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Liquide Mittel (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Pensionsrückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen gegen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öff. Bereich (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem pri. Bereich (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Rückstellungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Rückstellungen für Deponien und Altlasten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Schulen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonderposten für Beiträge (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonderposten für den Gebührenaussgleich (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonderposten für Zuwendungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonderrücklagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Bilanz - Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Invest. vom öffent. Bereich (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Invest. vom priv. Kreditmarkt (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Invest. von Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Invest. von Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten für Invest. von Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Krediten wirtsch. gleichk. (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Verbot der Saldierung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Wald, Forsten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Waren (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Wertpapiere des Anlagevermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Wertpapiere des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz - Zusammenfassung von Posten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanz (§ 95 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)
Bilanz des Vorvorjahres als Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Bilanzansatz - Deckungskapital bzw. Versicherungssumme (§ 36 GemHVO NRW)
Bilanzansatz - Rückkaufswert einer Versicherung (§ 36 GemHVO NRW)
Bilanzausweis des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)
Bilanzgliederung nach den gemeindlichen Gegebenheiten (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanzielle Abschreibungen (§ 2 GemHVO NRW)
Bilanzierung der allgemeinen Investitionspauschale (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung der Brandschutzpauschale (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung der Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung der Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Bilanzierung der Schulpauschale (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung der Sportpauschale (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung einer Kapitalversicherung (§ 36 GemHVO NRW)
Bilanzierung noch nicht verwendeter Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierung und Bewertung (§ 41 GemHVO NRW)
Bilanzierung von gemeindlichen Vermögensgegenständen (§ 33 GemHVO NRW)
Bilanzierung von pauschal gewährten investiven Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)
Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze (§ 95 GO NRW, § 41 GemHVO NRW)
Bilanzposten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ (§ 53 GemHVO NRW)
Bildung eines Ausgleichspostens (§ 50 GemHVO NRW)
Bildung von Budgets (§ 11, 21 GemHVO NRW)
Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)
Bildung von Pensionsrückstellungen beim gemeindlichen Unternehmen (§ 36 GemHVO NRW)
Bildung von Produkten (§ 4 GemHVO NRW)
Bildung von Rückstellungen (§ 88 GO NRW)
Bildung von Sonderposten für die Stellplatzabgabe (§ 43 GemHVO NRW)
Bildung von Sonderposten für Ersatzmaßnahmen für den Naturschutz (§ 43 GemHVO NRW)
Bildung von Sonderposten für unselbstständigen Stiftungen (§ 43 GemHVO NRW)
Bildung von Sonderrücklagen (§ 43 GemHVO NRW)
Brücken und Tunnel (§ 41 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen

Bruttoprinzip (§ 11 GemHVO NRW)
 Buch- und Beleginventur (§ 29 GemHVO NRW)
 Buchführung (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)
 Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (§ 27 GemHVO NRW)
 Buchführung und NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)
 Buchtechnische Erfassung der Geschäftsvorfälle (§ 27 GemHVO NRW)
 Buchungsmethode (§ 27 GemHVO NRW)
 Budget und Finanzrechnung (§ 21 GemHVO NRW)
 Budgetbewirtschaftung - Konsequenzen (§ 21 GemHVO NRW)
 Budgetbildung (§ 11 GemHVO NRW)
 Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)
 Budgetierung und gemeindliche Ziele (§ 21 GemHVO NRW)
 Budgetierung von Organisationseinheiten (§ 21 GemHVO NRW)
 Budgetierung von Teilplänen (§ 21 GemHVO NRW)
 Bürgschaften - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)
 Bürgschaften - Europäisches Beihilferecht (§ 87 GO NRW)
 Bürgschaftsmitteilung der Kommission (§ 87 GO NRW)
 Bürgschaftsübernahmen (§ 87 GO NRW)

C

Caps (Zinsobergrenze) (§ 86 GO NRW)
 Cashpooling (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
 Collar (Zinskorridor) (§ 86 GO NRW)
 Controlling (§ 12 GemHVO NRW)

D

Darstellung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
 Darstellung der Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW)
 Darstellung des Ergebnisses der Prüfung (§ 101 GO NRW)
 Darstellung einer gemeindlichen Beteiligungsstruktur (§ 117 GO NRW)
 Dauerhafte Wertminderung eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)
 Dauernde Aufbewahrung (§ 58 GemHVO NRW)
 Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung (§ 103 GO NRW)
 Deckung der Aufwendung durch Erträge (§ 20 GemHVO NRW)
 Deckung der Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)
 Deckung der Auszahlungen durch Einzahlungen (§ 20 GemHVO NRW)
 Deckung für mehrjährige Investitionen (§ 83 GO NRW)
 Deckung investiver Auszahlungen durch die Aufnahme von Krediten (§ 20 GemHVO NRW)
 Deckung investiver Auszahlungen mit Überschüssen aus Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)
 Deckungsfähigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 13 GemHVO NRW)
 Deckungsrücklage für übertragene Ermächtigungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
 Definition des Anlagevermögens (§ 33 GemHVO NRW)
 Degressive Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW)
 Deutscher Rechnungslegungsstandard (§ 51 GemHVO NRW)
 Dezentrale Aufgabenerledigung bei der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
 Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)
 Dokumentation der Bestandsaufnahme (§ 28 GemHVO NRW)
 Drohverlustrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 DRS 2 „Kapitalflussrechnung“ (§ 51 GemHVO NRW)
 Durchlaufende Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)
 Durchlaufende Gelder (§ 16 GemHVO NRW)
 DV-Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)

E

EDV-Software als immaterieller Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)
 Eigenkapital (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
 Eigenkapitalaufbaukonzept zum Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Eigenkapitalaufbaukonzept zur Beseitigung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)
Eigenkapitalspiegel (§ 116 GO NRW)
Eigenverantwortlicher Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§ 89 GO NRW)
Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 39 GemHVO NRW)
Einbeziehung von Sparkassen in den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)
Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungen (§ 99, 100 GO NRW)
Einfügung neuer Posten - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)
Einrichtung eines Controllings (§ 12 GemHVO NRW)
Einrichtung eines Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahrens (§ 12 GemHVO NRW)
Einrichtung eines Risikofrüherkennungssystems (§ 12 GemHVO NRW)
Einsatz einer Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)
Einsatz von Zinssicherungsinstrumenten (§ 86 GO NRW)
Einschränkungen des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
Einsichtnahme und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW)
Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Eintragung in die Bücher (§ 27 GemHVO NRW)
Einzahlungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Einzahlungen aus der Veräußerung von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen aus der Veräußerung von Sachanlagen (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungen und Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)
Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan (§ 11 GemHVO NRW)
Einzahlungen von Beiträgen u.ä. Entgelten (§ 3 GemHVO NRW)
Einzahlungsarten aus Investitionstätigkeit (§ 3 GemHVO NRW)
Einzel erfassung der Bestände (§ 28 GemHVO NRW)
Einzelkosten (§ 33 GemHVO NRW)
Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)
Entkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Entlastung des Bürgermeisters (§ 96 GO NRW)
Entscheidungen über Sanierungsmaßnahmen (§ 5 GemHVO NRW)
Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Entwurf der Haushaltssatzung - Aufstellung (§ 80 GO NRW)
Entwurf des Gesamtabchlusses - Aufstellung (§ 116 GO NRW)
Entwurf des Jahresabschlusses - Aufstellung (§ 95 GO NRW)
Equity-Konsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Erbbaurechte (§ 41 GemHVO NRW)
Erfassung der Vermögensgegenstände und Schulden (§ 28 GemHVO NRW)
Erfassung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)
Erfassung von Forderungen (§ 28 GemHVO NRW)
Erfassung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)
Erfassung von Verbindlichkeiten (§ 28 GemHVO NRW)
Erfordernisse für den Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)
Erfüllung öffentlicher Aufgaben - Vermögen der Gemeinde (§ 90 GO NRW)
Erfüllung von Verpflichtungen bei Fälligkeit (§ 23 GemHVO NRW)
Erfüllungsbetrag als Bilanzansatz (§ 91 GO NRW)
Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit (§ 2, 38 GemHVO NRW)
Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 6 GemHVO NRW)
Ergebnisplan (§ 79 GO NRW, §§ 1, 2 GemHVO NRW)
Ergebnisrechnung (§ 95 GO NRW, § 38 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Ergebnisse des Vorjahres (§ 38 GemHVO NRW)
Ergebnisverwendungsbeschluss (§ 96 GO NRW)
Erhaltene Anzahlungen (§ 41 GemHVO NRW)
Erhaltene Zuwendungen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW)
Erhaltung der Funktionsfähigkeit der Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)
Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)
Erhebung von Einwendungen gegen die Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Erlass der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Erlass der Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)
Erlass einer Dienstanweisung als Ersatz für Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)
Erlass einer haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 24 GemHVO NRW)
Erlass von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)
Erlass von örtlichen Vorschriften (§ 31 GemHVO NRW)
Erlass von Vorschriften für das Rechnungswesen (§ 31 GemHVO NRW)
Erläuterungen von Haftungsverpflichtungen im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)
Erläuterungspflichten (§ 95 GO NRW)
Erläuterungspflichten im Anhang (§ 116 GO NRW)
Erläuterungspflichten im Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)
Erläuterungspflichten im Gesamtanhang (§ 51 GemHVO NRW)
Erlöschen von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)
Ermächtigung für die Aufnahme von Krediten für Investitionen (§ 86 GO NRW)
Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)
Ermittlung der Beihilferückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Ermittlung der Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Ermittlung der Sonderposten für Zuwendungen (§ 53 GemHVO NRW)
Ermittlung der Wertansätze für die Eröffnungsbilanz (§ 54 GemHVO NRW)
Ermittlung des Barwerts der Pensionsverpflichtungen (§ 36 GemHVO NRW)
Ermittlung des für Finanzanlagen beizulegenden Wertes (§ 35 GemHVO NRW)
Ermittlung eines Durchschnittwertes - Gruppenbewertung (§ 34 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Abbildung von Vermögen und Schulden (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Abschreibungen (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Abstimmung der Unternehmensbewertung (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Anzeige (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Aufstellung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Auswahl des Bewertungsverfahrens (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bekanntmachung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Berichtigung (§ 92 GO NRW, § 57 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bestätigungsvermerk (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bestimmung der Restnutzungsdauer (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligung „spartenbezogenes“ Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligung an einer Holdinggesellschaft (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligung Dritter als Prüfer (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mehrerer Gemeinden an einem Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit gemeindlicher Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Beteiligungen mit untergeordneter Bedeutung (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung der Baudenkmäler (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Aktien (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von bebauten Grundstücken (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Beteiligungen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Grund und Boden (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Infrastrukturvermögen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Unternehmen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Vermögensgegenständen der Kulturpflege (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bewertung von Wertpapieren (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Bilanzansatz mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals (§ 55 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Eröffnungsbilanz - Eigenkapitalaufbaukonzept (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Ermittlung der Wertansätze (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Ertragswertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Feststellung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Frist der Berichtigung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Örtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Pauschale Ermittlung des Zuwendungsanteils (§ 56 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Pflicht zur Aufstellung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Rechnungsprüfungsausschuss (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - rechtlich selbstständige Stiftungen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Sachwertverfahren und NHK (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Sanierungskonzept (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Sondervermögen (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Stellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Übernahme von Wertansätzen der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Unternehmen mehrerer Gemeinden als Sachgesamtheit (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Unternehmensbewertung und öffentliche Zwecksetzung (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Verfahrensübersicht zur Feststellung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Wertänderung ergebnisneutral verrechnen (§ 57 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Wertansätze als Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Wertansätze der Anlagen im Bau (§ 55 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz - Zuständigkeit für die Prüfung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanz - Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz (§92 GO NRW, § 53 GemHVO NRW)
Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung (§ 92 GO NRW)
Eröffnungsbilanzunterlagen (§ 92 GO NRW)
Erstellen einer örtlichen Abschreibungstabelle (§ 35 GemHVO NRW)
Erstellung des Inventars (§ 28 GemHVO NRW)
Erster NKF-Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Erteilung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
Erträge - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Erträge im Ergebnisplan (§ 11 GemHVO NRW)
Erträge im NKF-Kontenrahmen (§ 2 GemHVO NRW)
Ertragswirksame Auflösung investiver Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)
Erwerb von beweglichem Anlagevermögen (§ 3 GemHVO NRW)
Erwerb von Finanzanlagen (§ 3 GemHVO NRW)
Erwerb von Grundstücken und Gebäuden (§ 3 GemHVO NRW)
Erwerb von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)
EU-Anforderungen für die Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)
Europäische Beihilferecht - Bürgschaften (§ 87 GO NRW)
F
Fachliche Beratung Dritter bei der Verwaltung von Finanzmitteln (§ 89 GO NRW)
Fachliche Entscheidung über die Beauftragung des Dritten (§ 103 GO NRW)
Fahrzeuge (§ 41 GemHVO NRW)
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bei Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 75 GO NRW)
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Anzeigepflicht (§ 75 GO NRW)
Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung und Haushaltssicherungskonzept (§ 75 GO NRW)
Festbewertung (§ 28 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Festlegung der örtlichen Nutzungsdauern (§ 35 GemHVO NRW)
Festlegung des Auflösungszeitraumes für die einzelnen Sonderposten (§ 56 GemHVO NRW)
Festlegung einer Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)
Festlegung produktorientierter Ziele (§ 12 GemHVO NRW)
Festlegung von Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)
Festlegung von Wertgrenzen (§ 4 GemHVO NRW)
Festlegung von Zielen (§ 12 GemHVO NRW)
Festsetzung der Kreditermächtigung (§ 78 GO NRW)
Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)
Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)
Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)
Festsetzungen für den Ergebnisplan (§ 78 GO NRW)
Festsetzungen für den Finanzplan (§ 78 GO NRW)
Feststellung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Feststellung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Feststellung des Kreditbedarfes (§ 86 GO NRW)
Feststellung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)
Festwerte und Abschreibungen (§ 34 GemHVO NRW)
Festwerte und Investitionen (§ 34 GemHVO NRW)
Festwerte und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
Feuerschutzpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Finanzanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Finanzanlagen (§ 41, 53 GemHVO NRW)
Finanzausschuss (§ 80 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Aufgabe (§ 93 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Aufsicht über (§ 31 GemHVO NRW)
Finanzbuchhaltung - Dezentrale Aufgabenerledigung (§ 93 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Prüfungen bei Dritten (§ 94 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Übernahme von Aufgaben von Dritten (§ 94 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Übertragung auf Dritte (§ 94 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Verantwortlichkeiten (§ 93 GO NRW)
Finanzbuchhaltung - Zweck und Inhalte (§ 93 GO NRW)
Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
Finanzergebnis (§ 2, 38 GemHVO NRW)
Finanzerträge (§ 2 GemHVO NRW)
Finanzgeschäfte - laufende Überwachung (§ 89 GO NRW)
Finanzierungstätigkeit im NKF-Kontenrahmen (§ 3 GemHVO NRW)
Finanzmanagement mit Unterstützung Dritter (§ 30 GemHVO NRW)
Finanzmittel sonstiger Dritter (§ 16 GemHVO NRW)
Finanzmittel und andere öffentliche Haushalte (§ 16 GemHVO NRW)
Finanzmittelbeschaffung - Rangfolge (§ 77 GO NRW)
Finanzmittelfehlbetrag (§ 3, 39 GemHVO NRW)
Finanzmittellkonten (§ 30 GemHVO NRW)
Finanzmittelüberschuss (§ 3, 39 GemHVO NRW)
Finanzplan (§ 79 GO NRW, § 1, 3 GemHVO NRW)
Finanzrechnung - Ausweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)
Finanzrechnung (§95 GO NRW, § 39 GemHVO NRW)
Floor - Zinsuntergrenze (§ 86 GO NRW)
Forderungen (§ 41, 53 GemHVO NRW)
Forderungen aus Beiträgen (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungen aus Gebühren (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungen aus Steuern (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungen aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel - Ausweis von Beiträgen (§ 46 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel - Ausweis von Forderungen aus Transferleistungen (§ 46 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Forderungsspiegel - Ausweis von Gebühren (§ 46 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel - Ausweis von öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel - Ausweis von privatrechtliche Forderungen (§ 46 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel - Ausweis von Steuern (§ 46 GemHVO NRW)
Forderungsspiegel (§ 46, 53 GemHVO NRW)
Forsten (§ 41 GemHVO NRW)
Fortführung eingeleiteter Sanierungsmaßnahmen (§ 76 GO NRW)
Fortgeschriebener Planansatz (§ 38 GemHVO NRW)
Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)
Fortschreibung von Unterschiedsbeträgen (§ 50 GemHVO NRW)
Fortsetzung von Investitionsmaßnahmen (§ 83 GO NRW)
Forward Rate Agreements - FRAs (§ 86 GO NRW)
Freigabe von Zahlungsaufträgen (§ 30 GemHVO NRW)
Freihändige Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)
Fremde Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)
Fremde Währung - Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)
Fremde Währung - Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)
Fremdwährungsverbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)
Frist für die Anzeige der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Frist für die Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)
Frist zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)
Funktion des Gesamtlageberichtes (§ 51 GemHVO NRW)
G
Gebot zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 75 GO NRW)
Gebühren (§ 19 GemHVO NRW)
Gegenleistungsverpflichtung des Dritten (§ 41 GemHVO NRW)
Geldanlagen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)
Geldanlagen der Gemeinde nach besonderen Anlagegrundsätzen (§ 90 GO NRW)
Geleistete Anzahlungen auf Sachanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Geleistete Anzahlungen auf Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)
Geleistete Anzahlungen beim Anlagevermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Geleistete Anzahlungen beim Umlaufvermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Geleistete Zuwendungen für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)
Geltungsdauer der Kreditermächtigung (§ 86 GO NRW)
Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)
Geltungsdauer des Höchstbetrages für Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)
Gemeindegliedervermögen (§ 97, 99 GO NRW)
Gemeindliche Bilanz und NKF-Kontenrahmen (§ 41 GemHVO NRW)
Gemeindliche Haushaltswirtschaft - Fortsetzung (§ 82 GO NRW)
Gemeindliche Ziele und Budgetierung (§ 12 GemHVO NRW)
Gemeinkosten (§ 33 GemHVO NRW)
Genehmigung der Kreditaufnahme bei vorläufiger Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)
Genehmigung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)
Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)
Genehmigung nach § 75 Abs. 4 GO NRW i.V.m. § 76 Abs. 2 GO NRW (§ 76 GO NRW)
Genehmigungsbedarf unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten (§ 86 GO NRW)
Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)
Genehmigungsfiktion bei der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)
Gerichtliche Zwangsvollstreckung (§ 23 GemHVO NRW)
Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)
Geringwertige Wirtschaftsgüter und Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)
Gesamtabschluss - Aufstellung (§ 116 GO NRW)
Gesamtabschluss - Begriff „Untergeordnete Bedeutung“ (§ 116 GO NRW)
Gesamtabschluss - Bestätigung (§ 116 GO NRW)
Gesamtabschluss - Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Gesamtabschluss - Prüfung (§ 116 GO NRW)
Gesamtabschluss - Prüfung der Einzelabschlüsse (§ 116 GO NRW)
Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Gesamtabschlussunterlagen (§ 116 GO NRW)
Gesamtanhang (§§ 49, 51 GemHVO NRW)
Gesamtbilanz (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Gesamtdeckung - Erträge und Aufwendungen (§ 20 GemHVO NRW)
Gesamtergebnisrechnung (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Gesamtkostenverfahren - GKV (§ 52 GemHVO NRW)
Gesamtlagebericht (§ 49, 51 GemHVO NRW)
Gesamtübersicht im Vorbericht (§ 1, 7 GemHVO NRW)
Gesamtübersicht über die Sondervermögen (§ 1 GemHVO NRW)
Geschäftsausstattung (§ 41 GemHVO NRW)
Geschäftsvorfälle der Gemeinde - erfassen und abbilden (§ 93 GO NRW)
Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und Treuhandvermögen (§ 93 GO NRW)
Gesetzlich bestimmte Grundsätze (§ 93 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)
Gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 103 GO NRW)
Gestaltung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Gestaltung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Gestaltung des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)
Gestaltung des Beteiligungsberichtes (§ 52 GemHVO NRW)
Gestaltung des Lageberichts (§ 48 GemHVO NRW)
Gestaltungsmöglichkeiten bei Budgets (§ 21 GemHVO NRW)
Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)
Gewährverträge - Anzeigepflichten (§ 87 GO NRW)
Gewährverträge (§ 87 GO NRW)
Gewerbsteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Gleisanlagen mit Sicherheitsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Gleisanlagen mit Streckenausrüstung (§ 41 GemHVO NRW)
Gliederung der Aktivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Gliederung der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Gliederung der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)
Gliederung der Eröffnungsbilanz (§ 53 GemHVO NRW)
Gliederung der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)
Gliederung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW)
Gliederung der Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Gliederung der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)
Gliederung der Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Gliederung des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)
Gliederung des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)
Gliederung des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)
Gliederung des Haushaltsplans (§ 1,4 GemHVO NRW)
Gliederung des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)
Gliederungsstufen des Haushalts (§ 4 GemHVO NRW)
Gliederungsziffern der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)
Grund und Boden des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Grundsatz der Aktualität (§ 96, § 116 GO NRW, § 27 GemHVO NRW),
Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (materielle Bilanzkontinuität) (§ 32 GemHVO NRW),
Grundsatz der Bilanzidentität (§ 32 GemHVO NRW),
Grundsatz der Bilanzierungswahrheit (§ 95, § 116 GO NRW),
Grundsatz der Bilanzkontinuität (§ 32 GemHVO NRW)
Grundsatz der Buchführungswahrheit (§ 27 GemHVO NRW),
Grundsatz der Einheitlichkeit des Ausweises (§ 49 GemHVO NRW)),
Grundsatz der Einzelbewertung (§ 32 GemHVO NRW),
Grundsatz der Einzelveranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)
Grundsatz der Eliminierung konzerninterner Beziehungen (§ 50 GemHVO NRW),
Grundsatz der Fiktion der rechtlichen Einheit (§ 116 GO NRW),

Sachthemen im Einzelnen
Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 20 GemHVO NRW)
Grundsatz der Haushaltsklarheit (§ 11 GemHVO NRW)
Grundsatz der Klarheit (§§ 27, 28, § 41 GemHVO NRW),
Grundsatz der Periodenabgrenzung (§ 32 GemHVO NRW),
Grundsatz der Relevanz (§ 27 GemHVO NRW)
Grundsatz der Richtigkeit und Willkürfreiheit (§ 27 GemHVO NRW)
Grundsatz der Stetigkeit (§§ 27, 32, § 41 GemHVO NRW),
Grundsatz der Übersichtlichkeit (§ 27 GemHVO NRW),
Grundsatz der Vollständigkeit (§ 91 GO NRW, § 27, § 41 GemHVO NRW),
Grundsatz der Vollständigkeit des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW),
Grundsatz der Vorsicht (§ 91 GO NRW, § 32, § 35 GemHVO NRW),
Grundsatz der Wesentlichkeit (u.a. § 116 GO NRW).
Grundsatz der Wirtschaftlichkeit (§ 28 GemHVO NRW)
Grundsatz des Nachweises der Recht- und Ordnungsmäßigkeit (§ 95 GO NRW, § 27 GemHVO NRW)
Grundsatz des Saldierungsverbots (§ 41 GemHVO NRW),
Grundsätze der Bilanzierung (§ 91 GO NRW)
Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)
Grundsätze der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)
Grundsätze für Vermögen und Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen - GoA (§ 101 GO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung - GoBi (§ 41 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung - GoB (§ 91, 93, 95 GO NRW, §§ 11, 27 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS (§ 27 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur - GoI (§ 28 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung - GoK (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung - GoL (§ 48, 51 GemHVO NRW)
Grundsätze ordnungsmäßiger Risikoüberwachung - GoR (§ 5, 12, 48 GemHVO NRW)
Grundsteuer A - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Grundsteuer B - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Grundstruktur der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)
Grundstruktur des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)
Grundstücksgleiche Rechte (§ 41 GemHVO NRW)
Grünflächen (§ 41 GemHVO NRW)
Gruppenbewertung (§ 28, 34 GemHVO NRW)
H
Haushaltsausgleich (§ 75 GO NRW)
Haushaltsausgleich bei einer Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 75 GO NRW)
Haushaltsausgleich in jedem Planungsjahr (§ 84 GO NRW)
Haushaltsausgleich in Planung und Rechnung (§ 75 GO NRW)
Haushaltsausgleich und Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)
Haushaltsgrundsatz „Beachtung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts“ (§ 75 GO NRW)
Haushaltsgrundsatz „Effizienz“ (§ 75 GO NRW)
Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ (§ 75 GO NRW)
Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ (§ 75 GO NRW)
Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ (§ 75 GO NRW)
Haushaltsgrundsätze (§ 75 GO NRW)
Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr (§ 78 GO NRW)
Haushaltsplan - Aufwendungen (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Auszahlungen (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Einzahlungen (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Erträge (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Grundlage der Haushaltswirtschaft (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)
Haushaltsplan - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Verbindlichkeit (§ 79 GO NRW)
Haushaltsplan - Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Haushaltsplan (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)
Haushaltsplan für zwei Jahre - Beifügung von Anlagen (§ 9 GemHVO NRW)
Haushaltsplan für zwei Jahre - Darstellung nach Haushaltsjahren (§ 9 GemHVO NRW)
Haushaltsplan für zwei Jahre - Ermächtigungen getrennt nach Jahren (§ 9 GemHVO NRW)
Haushaltsplan für zwei Jahre - Fortschreibung der Planung (§ 9 GemHVO NRW)
Haushaltsplan für zwei Jahre (§ 9 GemHVO NRW)
Haushaltsplanung für die Sondervermögen (§ 79 GO NRW)
Haushaltspositionen des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)
Haushaltspositionen des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)
Haushaltsrechtlicher Begriff „Außerplanmäßig“ (§ 83 GO NRW)
Haushaltsrechtlicher Begriff „Überplanmäßig“ (§ 83 GO NRW)
Haushaltssatzung - Eigene Vorschriften der Gemeinde (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung der Kreditermächtigung (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung der Steuersätze (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung der Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Aufwendungen (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Auszahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - lfd. Verwalt. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Invest. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Einzahlungen - Finanz. (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Gesamtbetrages der Erträge (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Höchstbetrages der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung - Festsetzung des Jahres zur Herstellung des Haushaltsausgleichs (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)
Haushaltssatzung für zwei Haushaltsjahre (§ 78 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Aufgabenkritik (§ 5 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Bestandteil des Haushaltsplans (§ 95 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Bestätigung des Jahresabschlusses (§ 76, 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Einbeziehung der Organisationseinheiten (§ 5 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Genehmigung (§ 76 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Konsolidierungspotential aufspüren (§ 5 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Negatives Eigenkapital in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Stichtag der Eröffnungsbilanz (§ 76 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - umfassendes Sanierungskonzept (§ 75 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Ursachenanalyse (§ 5 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Vermeidung der Überschuldung (§ 75 GO NRW)
Haushaltssicherungskonzept - Zielerreichung und dauerhafte Sicherung (§ 5 GemHVO NRW)
Haushaltssicherungskonzept (§§ 76, 79 GO NRW, §§ 1, 5 GemHVO NRW)
Haushaltsvorschriften für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Einrichtungen (§ 97 GO NRW)
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Unternehmen (§ 97 GO NRW)
Haushaltsvorschriften für unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)
Haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24 GemHVO NRW)
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Bürgermeisters (§ 24 GemHVO NRW)
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmerers (§ 24 GemHVO NRW)
Haushaltswirtschaftliche Sperre des Rates (§ 81 GO NRW)
Herabsetzung von Pensionsrückstellungen und Aufwendungen (§ 36 GemHVO NRW)
Herabsetzung von Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Herabsetzung von Rückstellungen bei Inanspruchnahme (§ 36 GemHVO NRW)
Herabsetzung von Rückstellungen wegen laufender Leistungen (§ 36 GemHVO NRW)
Herabsetzungen bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Herstellung und Erhaltung bei Straßenbaumaßnahmen (§ 33 GemHVO NRW)
Herstellungskosten - Nicht einrechenbare Kosten (§ 33 GemHVO NRW)
Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)
Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand (§ 33 GemHVO NRW)
Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)
Hundesteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
I
Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§§ 41, 43, 53 GemHVO NRW)
Immaterielle Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Imparitätsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)
Implementierung des Sanierungskonzepts (§ 76 GO NRW)
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage (§§ 75, 78 GO NRW)
Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage vor allgemeiner Rücklage (§ 75 GO NRW)
Inanspruchnahme der Ermächtigungen für Investitionen (§ 23 GemHVO NRW)
Inanspruchnahme der Ermächtigungen wegen Aufgabenerfüllung (§ 23 GemHVO NRW)
Inanspruchnahme der Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Informationspflicht gegenüber dem Rat bei Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)
Informationspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde - vorläufige Haushaltswirtschaft (§ 82 GO NRW)
Informationsrechte des Prüfers (§ 103 GO NRW)
Infrastrukturvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Inhalt der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Inhalt der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)
Inhalt der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)
Inhalt der haushaltswirtschaftlichen Sperre (§ 24 GemHVO NRW)
Inhalt der Inventur (§ 28 GemHVO NRW)
Inhalt der Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)
Inhalt der öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)
Inhalt der Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)
Inhalt der Stellenübersicht (§ 8 GemHVO NRW)
Inhalt der Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)
Inhalt des Anhangs (§ 44 GemHVO NRW)
Inhalt des Anlagenspiegels (§ 45 GemHVO NRW)
Inhalt des Beteiligungsberichts (§ 117 GO NRW, § 52 GemHVO NRW)
Inhalt des Eigenkapitalaufbaukonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW)
Inhalt des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)
Inhalt des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)
Inhalt des Forderungsspiegels (§ 46 GemHVO NRW)
Inhalt des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Inhalt des Haushaltsplans (§ 1 GemHVO NRW)
Inhalt des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)
Inhalt des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)
Inhalt des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)
Inhalt des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
Inhalt des Lageberichts (§ 48 GemHVO NRW)
Inhalt des Nachtragshaushaltsplans (§ 10 GemHVO NRW)
Inhalt des Stellenplans (§ 8 GemHVO NRW)
Inhalt des Teilfinanzplans (§ 4 GemHVO NRW)
Inhalt des Verbindlichkeitspiegels (§ 47 GemHVO NRW)
Inhalt und Aussage des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
Inhalt und Zweck der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)
Inhalt und Zweck des Vorberichts (§ 7 GemHVO NRW)
In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)
Instandhaltungsmaßnahmen - Auflösung von Rückstellungen für (§ 36 GemHVO NRW)
Instandhaltungsrückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Instandhaltungsrückstellungen - Konkrete Umsetzungsplanung (§ 36 GemHVO NRW)
Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen

Interne Aufsicht bei der Finanzbuchhaltung (§ 31 GemHVO NRW)
 Interne Leistungsbeziehungen (§§ 4, 17 GemHVO NRW)
 Inventar (§ 91 GO NRW, § 28, 53 GemHVO NRW)
 Inventurvereinfachung - Buch- und Beleginventur (§ 29 GemHVO NRW)
 Inventurvereinfachung - Geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 29 GemHVO NRW)
 Inventurvereinfachungsverfahren (§ 29 GemHVO NRW)
 Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)

J

Jahresabschluss - Einsichtnahme und Verfügbarhalten (§ 96 GO NRW)
 Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
 Jahresabschluss für Gemeindegliedervermögen (§ 97 GO NRW)
 Jahresabschluss für unselbstständige Stiftungen (§ 97 GO NRW)
 Jahresabschlüsse der Organisationseinheiten und Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)
 Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)
 Jahresabschlussunterlagen (§ 95 GO NRW)
 Jahresergebnis in der Ergebnisrechnung (§§ 2, 38 GemHVO NRW)
 Jahresergebnisse in der Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)
 Jahresfehlbetrag - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
 Jahresüberschuss - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)

K

Kämmerer - Aufgaben und Rechte (§ 80 GO NRW)
 Kämmerer - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW)
 Kämmerer - Stellung und Entscheidungsbefugnisse (§ 83 GO NRW)
 Kämmerer - Stellungnahme zum Jahresabschluss (§ 96 GO NRW)
 Kapitalflussrechnung (§ 51 GemHVO NRW)
 Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode (§ 50 GemHVO NRW)
 Kassenwirksamkeitsprinzip für Auszahlungen (§ 11 GemHVO NRW)
 Kassenwirksamkeitsprinzip für Einzahlungen (§ 11 GemHVO NRW)
 Kennzahlen zur Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)
 Kinder- und Jugendeinrichtungen (§ 41 GemHVO NRW)
 Klarheit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
 Kommunale Stiftungen - Begriff (§ 100 GO NRW)
 Kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude (§ 53 GemHVO NRW)
 Komponenten der Ergebnisrechnung (§ 38 GemHVO NRW)
 Komponenten der Finanzrechnung (§ 39 GemHVO NRW)
 Komponenten des Ergebnisplans (§ 2 GemHVO NRW)
 Komponenten des Finanzplans (§ 3 GemHVO NRW)
 Konsequenzen aus Budgetbewirtschaftung (§ 21 GemHVO NRW)
 Konsolidierung nach der Equity-Methode (§ 50 GemHVO NRW)
 Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss (§ 116 GO NRW)
 Konsolidierungsmethoden (§ 50 GemHVO NRW)
 Konsolidierungsschritte für den Gesamtabchluss (§ 50 GemHVO NRW)
 Kontierungsplan zum NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)
 Kontokorrentkredit zur Liquiditätssicherung (§ 30 GemHVO NRW)
 Kosten- und Leistungsrechnung (§ 18 GemHVO NRW)
 Kostenberechnung vor Beginn kleinerer Investitionen (§ 14 GemHVO NRW)
 Kostenerstattungen (§ 2 GemHVO NRW)
 Kostenumlagen (§ 2 GemHVO NRW)
 Kreditähnliche Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)
 Kreditaufnahme nicht für eine Kapitalanlage (§ 86 GO NRW, § 3 GemHVO NRW)
 Kredite für Investitionen (§ 86 GO NRW)
 Kredite in fremder Währung (§ 86 GO NRW)
 Kredite und Einzahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 20 GemHVO NRW)
 Kredite zur Liquiditätssicherung - Ausweis in der Finanzrechnung (§ 89 GO NRW)
 Kredite zur Liquiditätssicherung - Fremde Währung (§ 89 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Kredite zur Liquiditätssicherung - Höchstbetrag (§ 89 GO NRW)
Kredite zur Liquiditätssicherung - Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)
Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Kredite zur Umschuldung (§ 86 GO NRW)
Kreditkosten (§ 86 GO NRW)
Kredittilgung (§ 86 GO NRW)
Kreditverpflichtungen und dauernde Leistungsfähigkeit (§ 86 GO NRW)
Kulturdenkmäler (§ 41 GemHVO NRW)
Kündigungsrechte (§ 86 GO NRW)
Kunstgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Kurzlebige Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)
L
Lagebericht - Angabe der Verantwortlichen (§ 95 GO NRW)
Lagebericht - Beifügung zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
Lagebericht (§ 48, 53 GemHVO NRW)
Laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung (§ 103 GO NRW)
Laufende Überwachung der Finanzgeschäfte (§§ 86, 89 GO NRW)
Leistungsüberreibung bei Vermögensgegenständen (§ 35 GemHVO NRW)
Leistungskennzahlen - Messung der Zielerreichung (§ 12 GemHVO NRW)
Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)
Leistungskennzahlen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Leistungsmengen in den Teilrechnungen (§ 40 GemHVO NRW)
Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
Liquide Mittel - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Liquide Mittel - Finanzrechnung (§§ 3, 39 GemHVO NRW)
Liquidität (§ 89 GO NRW)
Liquiditätsplanung (§ 30 GemHVO NRW)
Liquiditätsreserve - Finanzrechnung (§ 30 GemHVO NRW)
Liquiditätsrisikomess- und -steuerungsverfahren (§ 75 GO NRW, § 12 GemHVO NRW)
Liquiditätssicherung - Kredite (§ 89 GO NRW)
Liquiditätssicherung - Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Liquiditätssicherung für Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)
Liquiditätsspiegel (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Liquiditätsverbund (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
M
Mahnwesen der Gemeinde (§ 23 GemHVO NRW)
Maschinen (§ 41 GemHVO NRW)
Maßgeblicher Einfluss der Gemeinde (§ 50 GemHVO NRW)
Materialbestände - Als verbraucht geltend (§ 29 GemHVO NRW)
Mathematisch-statistische Methoden (§ 29 GemHVO NRW)
Mehraufwendungen - Überplanmäßige Aufwendungen (§ 21 GemHVO NRW)
Mehrauszahlungen - Überplanmäßige Auszahlungen (§ 21 GemHVO NRW)
Mehreinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)
Mehrerträge (§ 21 GemHVO NRW)
Mindereinzahlungen für Investitionen (§ 21 GemHVO NRW)
Mindererträge (§ 21 GemHVO NRW)
Minderungen des Anschaffungspreises (§ 33 GemHVO NRW)
Mindestgliederung der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Mitgliedschaft in einer Versorgungseinrichtung (§ 36 GemHVO NRW)
Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW, § 6 GemHVO NRW)
Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung im Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Mitwirkungsverbot - Prüfung (§ 104 GO NRW)
Mitwirkungsverbot - Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)
Monatsbezogene Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Mündelvermögen (§ 98 GO NRW)
N
Nachholung von Wertansätzen (§ 92 GO NRW)
Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme (§ 28 GemHVO NRW)
Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)
Nachträgliche Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)
Nachtrags-Ergebnisplan (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Änderungsbedarf gegenüber der Haushaltsplanung (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Aufstellung (§ 81 GO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Mehrerträge und Mehreinzahlungen (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Neue Verpflichtungsermächtigungen (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung kleiner Investitionen (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagung von Verfügungsmitteln (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan - Veranschlagungsvorgaben (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragshaushaltsplan (§ 10 GemHVO NRW)
Nachtragssatzung (81 GO NRW)
Nachtragssatzung bei Fortsetzungsinvestitionen (§ 81 GO NRW)
Nachtragssatzung bei Geringfügigkeit (§ 81 GO NRW)
Nachvollziehbarkeit des Inventurverfahrens (§ 28 GemHVO NRW)
Nachweis der Einzahlungen und Auszahlungen (§ 39 GemHVO NRW)
Nachweis der Erträge und Aufwendungen (§ 38 GemHVO NRW)
Nachweis der fremden Finanzmittel (§ 39 GemHVO NRW)
Nachweis der Haftungsverhältnisse der Gemeinde
Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte (§ 86 GO NRW)
Nachweis der Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW, § 39 GemHVO NRW)
Nachweispflicht für fremde Finanzmittel (§ 27 GemHVO NRW)
Nebenbestimmungen beim Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)
Neubewertungsmethode (§ 50 GemHVO NRW)
Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
Nicht bilanzierungsfähige Organisationsformen (§ 41 GemHVO NRW)
Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
Nicht geplanter Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung (§ 75 GO NRW)
Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)
Niederstwertprinzip - Abschreibungen beim Umlaufvermögen (§ 35 GemHVO NRW)
NKF-Abschreibungstabelle - Rahmentabelle (§ 35 GemHVO NRW)
NKF-Kontenrahmen (§ 27 GemHVO NRW)
Notifizierung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW)
Nutzungsdauer und Zweckbindungsfrist (§ 35 GemHVO NRW)
Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)
O
Offenlegung des Prüfungsergebnisses der örtlichen Prüfung (§ 101 GO NRW)
Offenlegung des Prüfungsergebnisses der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)
Öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)
Öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)
Ordentliche Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Ordentliche Erträge (§ 2 GemHVO NRW)
Ordentliches Ergebnis (§ 38 GemHVO NRW)
Ordentliches Jahresergebnis (§ 2 GemHVO NRW)
Ordnungsgemäße Aufgabenerledigung durch Dritte (§ 94 GO NRW)
Ordnungsmäßigkeit der Eintragungen in den Büchern (§ 27 GemHVO NRW)
Ordnungsmäßigkeit der Prüfung (§ 101 GO NRW)
Ordnungsmäßigkeit der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)
Organisationseinheiten des Konsolidierungskreises (§ 116 GO NRW)
Organisationseinheiten von untergeordneter Bedeutung und Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen

<p> Organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 97 GO NRW) Orientierungsdaten - Berücksichtigung von (§ 6 GemHVO NRW) Örtliche Aufsicht für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW) Örtliche Gestaltung der Wertgrenze für Investitionen (§ 14 GemHVO NRW) Örtliche Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW) Örtliche Prüfung des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW) Örtliche Prüfung des Jahresabschlusses (§ 101 GO NRW) Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Bürgermeister (§ 103 GO NRW) Örtliche Rechnungsprüfung - Aufgaben vom Rat (§ 103 GO NRW) Örtliche Rechnungsprüfung - durch eigenen Kreis (§ 102 GO NRW) Örtliche Rechnungsprüfung - Organisation (§ 104 GO NRW) Örtliche Rechnungsprüfung - Verpflichtung (§ 102 GO NRW) Örtliche Regelungen zur Gewährung von Bürgschaften (§ 87 GO NRW) Örtliche Regelungen zur Inventur (§§ 28, 31 GemHVO NRW) Örtliche Stiftungen (§ 100 GO NRW) </p> <p>P</p> <p> Passierung erhaltener Zuwendungen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW) Passierung von Beiträgen für Investitionen (§ 43 GemHVO NRW) Passive Rechnungsabgrenzung - Gebührenrechtliche Kalkulation (§ 42 GemHVO NRW) Passive Rechnungsabgrenzung (§ 41, 42, 53 GemHVO NRW) Passivierungsgrundsatz (§ 41 Abs. 1 GemHVO NRW), Passivseite der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW) Passivtausch - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW) Passivtausch - Rückstellungen und Verbindlichkeiten (§ 36 GemHVO NRW) Pauschalisiertes Festwertverfahren für Aufwuchs (§ 34 GemHVO NRW) Pensionsrückstellungen (§§ 36, 41 GemHVO NRW) Periodenabgrenzung für Aufwendungen (§ 11 GemHVO NRW) Periodenabgrenzung für Erträge (§ 11 GemHVO NRW) Periodisierungsprinzip (§ 32 GemHVO NRW) Personalaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW) Pflicht zum Erlass einer Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW) Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW) Pflicht zur Aufstellung des Gesamtabchlusses (§ 116 GO NRW) Pflicht zur Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 95 GO NRW) Pflicht zur Aufstellung eines Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW) Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§§ 75, 76 GO NRW) Pflicht zur Begründung der Einschränkung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW) Pflicht zur Begründung der Versagung eines Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW) Pflicht zur Berichtigung der Eröffnungsbilanz (§ 57 GemHVO NRW) Pflicht zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW) Pflicht zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 84 GO NRW) Pflicht zur öffentlichen Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW) Pflicht zur örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW) Pflicht zur Rückstellungsbildung (§ 88 GO NRW) Pflicht zur Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW) Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität (§ 75 GO NRW) Pflicht zur Vertrags- und Satzungsgestaltung bei Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW) Pflichtkatalog einzuhaltender Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW) Plan-/Ist-Vergleich (§§ 38, 39 GemHVO NRW) Planmäßige Abschreibung (§ 35 GemHVO NRW) Planungsgrundsätze (§ 11 GemHVO NRW) Posten im Anhang (§ 44 GemHVO NRW) Posten im Anlagenspiegel (§ 45 GemHVO NRW) Posten im Forderungsspiegel (§ 46 GemHVO NRW) Posten im Verbindlichkeitspiegel (§ 47 GemHVO NRW) Posten in der Bilanz (§ 41 GemHVO NRW) </p>

Sachthemen im Einzelnen
Prinzip der Wertaufhellung (§ 32 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen gegen Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen gegen Beteiligungen (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen gegen Sondervermögen (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem öff. Bereich (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Forderungen gegenüber dem pri. Bereich (§ 41 GemHVO NRW)
Privatrechtliche Leistungsentgelte (§ 2 GemHVO NRW)
Produktbereich - Allgemeine Finanzwirtschaft (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Bauen und Wohnen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Gesundheitsdienste (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Innere Verwaltung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Kinder-, Jugend- und Familienhilfe (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Kultur und Wissenschaft (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Natur- und Landschaftspflege (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Räumliche Planung und Entwicklung, Geoinformationen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Schulträgeraufgaben (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Sicherheit und Ordnung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Soziale Leistungen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Sportförderung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Stiftungen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Umweltschutz (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Ver- und Entsorgung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereich - Wirtschaft und Tourismus (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereiche - Gliederungsziffern (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbereiche - Inhalte (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbeschreibungen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktbildung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktorientierte Haushaltssteuerung (§ 4 GemHVO NRW)
Produktorientierte Teilpläne (§ 4 GemHVO NRW)
Produktorientierter Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)
Produktorientierter Vorbericht (§§ 1, 7 GemHVO NRW)
Produktorientierung im Haushalt - Leistungskennzahlen (§ 12 GemHVO NRW)
Produktorientierung im Haushalt - Veranschlagung (§ 11 GemHVO NRW)
Produktorientierung im Haushalt - Ziele (§ 12 GemHVO NRW)
Produktorientierung im Haushalt (§ 79 GO NRW, § 1,4 GemHVO NRW)
Produktorientierung in den Teilplänen (§ 4 GemHVO NRW)
Produktplan der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)
Prüfung der Angaben im Zuwendungsbescheid (§ 56 GemHVO NRW)
Prüfung der Aufgabendelegation (§ 103 GO NRW)
Prüfung der Beachtung haushaltsrechtliche Vorschriften (§ 101 GO NRW)
Prüfung der Beachtung ortsrechtlicher Bestimmungen (§ 101 GO NRW)
Prüfung der Buchführung (§ 101 GO NRW)
Prüfung der DV-Programme vor ihrer Anwendung (§ 103 GO NRW)
Prüfung der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 LHO (§ 103 GO NRW)
Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen (§ 103 GO NRW)
Prüfung der Zahlungsabwicklung (§ 30 GemHVO NRW)
Prüfung des Gesamtabschlusses (§§ 103, 116 GO NRW)
Prüfung des Gesamtlageberichtes (§ 116 GO NRW)
Prüfung des Jahresabschlusses (§§ 96, 101, 103 GO NRW)
Prüfung des Lageberichtes (§ 101 GO NRW)
Prüfung einer Zahlungsverpflichtung (§ 30 GemHVO NRW)
Prüfung von Vergaben (§ 103 GO NRW)
Prüfungsaussagen (§ 103 GO NRW)
Prüfungsbericht (§§ 101, 103 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen

Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)
 Prüfungsgrundsätze für Abschlussprüfungen (§ 27 GemHVO NRW)
 Prüfungshandlungen (§ 103 GO NRW)
 Prüfungsinhalte der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)
 Prüfungspflicht beim Jahresabschluss (§ 101 GO NRW)
 Prüfungsumfang der Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)
 Prüfungszuständigkeit für die Jahresabschlussprüfung (§ 101 GO NRW)

Q

Quellen der Finanzmittel (§ 77 GO NRW)

R

Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung (§ 77 GO NRW)
 Rat und Prüfungsbericht (§ 105 GO NRW)
 Realisationsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)
 Rechenschaftslegung (§ 48 GemHVO NRW)
 Rechnerische Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzung - Friedhofsgebühren (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzung - Geleisteter Zuwendungen (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzung - Sonderposten (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzung - Verbindlichkeiten (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungsabgrenzungsspiegel (§ 42 GemHVO NRW)
 Rechnungslegungsstandards - Deutsche (§ 51 GemHVO NRW)
 Rechnungsprüfungsausschuss (§§ 92, 101, 102 GO NRW)
 Rechnungszins bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
 Recht des Prüfers auf Nachweise und Unterlagen (§ 103 GO NRW)
 Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen (§ 97 GO NRW)
 Rechtlich unselbstständige Versorgungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)
 Regelmäßig wiederkehrende Bestandskontrolle (§ 28 GemHVO NRW)
 Regelmäßig wiederkehrende Bestandsprüfung (§ 29 GemHVO NRW)
 Ressourcenaufkommen (§ 11 GemHVO NRW)
 Ressourcenverbrauch (§ 11 GemHVO NRW)
 Richtigkeit der Bestandsaufnahme (§ 28 GemHVO NRW)
 Risikofrüherkennungssystem (§ 76 GO NRW, §§ 5, 12, 48, 51 GemHVO NRW)
 Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (§ 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Absicherung eines Fremdwährungsrisikos (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Altersteilzeit (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Altlasten (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Ansprüche der Beamten (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Arbeitszeitguthaben (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Beteiligung an Versorgungslasten (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Deponien (§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Drohende Verluste aus laufenden Verfahren (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Finanzausgleich (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Kindertageseinrichtungen (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Sog. Sanierungsgelder (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Steuererhebung (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Tarifliche Beschäftigung (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Umlagezahlungen (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Unterlassene Instandhaltung (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Urlaubsansprüche (§§ 36, 41 GemHVO NRW)
 Rückstellungen - Zusatzversorgungskasse (§ 36 GemHVO NRW)
 Rückstellungen (§ 88 GO NRW, §§ 36, 41, 53 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Rückstellungsspiegel (§ 36 GemHVO NRW)
S
Sachanlagen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Sachliche Feststellung (§ 30 GemHVO NRW)
Saldo - Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit (§ 39 GemHVO NRW)
Saldo - Ein- und Auszahlungen aus lfd. Verwaltungstätigkeit (§ 39 GemHVO NRW)
Sale-and-lease-back-Geschäfte (§ 90 GO NRW)
Schaffung eines zukunftsorientierten Bildes der Gemeinde (§ 4 GemHVO NRW)
Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Schritte zum Gesamtabschluss (§ 116 GO NRW, § 49 GemHVO NRW)
Schritte zum Jahresabschluss (§ 95 GO NRW, § 37 GemHVO NRW)
Schulden in der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Schuldenkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Schulen (§ 41 GemHVO NRW)
Schulpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Schwellenwert - In zwei aufeinanderfolgenden Haushaltsjahren (§ 76 GO NRW)
Schwellenwert - Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (§ 76 GO NRW)
Schwellenwert - Veränderung der Haushaltswirtschaft (§ 76 GO NRW)
Schwellenwert - Verzehr des Eigenkapitals (§ 76 GO NRW)
Selbstprüfungsverbot - Prüfer der überörtlichen Prüfung (§ 104 GO NRW)
Selbstprüfungsverbot - Zusammenschlüsse von Wirtschaftsprüfern (§ 103 GO NRW)
Selbstprüfungsverbot (§§ 103, 104 GO NRW)
Selbstständige Nutzungsfähigkeit geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)
Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte (§ 87 GO NRW)
Sicherheitsstandards (§ 31 GemHVO NRW)
Sicherstellung der Finanzierung von Investitionen (§ 75 GO NRW)
Sicherstellung der Kenntnisse über die Zuwendungsfinanzierung (§ 56 GemHVO NRW)
Sicherstellung der Liquidität - Aufnahme von Krediten (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Sicherstellung der Liquidität (§§ 75, 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Sicherstellung der Liquiditätsplanung (§ 89 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit (§ 82 GO NRW)
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Bildträger (§ 58 GemHVO NRW)
Sicherung der aufbewahrten Unterlagen auf Datenträger (§ 58 GemHVO NRW)
Sicherung der Informationspflichten von Organisationseinheiten (§ 118 GO NRW)
Sicherung der Lesbarkeit der aufbewahrten Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)
Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer (§§ 104, 105 GO NRW)
Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter (§ 33 GemHVO NRW)
Sonderkosten (§ 33 GemHVO NRW)
Sonderposten - Auflösung von (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Beiträge für Investitionen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Festwerte für Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Gebührenaussgleich (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Geld- und Sachschenkungen (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Investive Zuwendungen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Sonderposten - Nicht abnutzbare Vermögensgegenstände (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Nicht rückzahlbare Zuwendungen (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Rechnungsabgrenzung für Weitergabe der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Rechtlich unselbstständige Stiftungen (§ 41 GemHVO NRW)
Sonderposten - Schlüsselzuweisungen (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten - Spenden von Arbeits- und Dienstleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Sonderposten - Unentgeltlicher Erwerb (§ 41 GemHVO NRW)
Sonderposten - Verwendung der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderposten (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
Sonderpostenspiegel (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderrücklage - Aktivierung kommunaler Stiftungen (§§ 41, 43 GemHVO NRW)
Sonderrücklage - Beschaffung von Vermögensgegenständen (§ 43 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Sonderrücklage - Fehlende Ertragswirksamkeit der Zuwendung (§ 43 GemHVO NRW)
Sonderrücklage (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Sondervermögen - Vorschriften über die Haushaltswirtschaft (§ 97 GO NRW)
Sondervermögen (§ 97 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)
Sonstige Ausleihungen (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Finanzaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Sonstige Investitionseinzahlungen (§ 3 GemHVO NRW)
Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige ordentliche Erträge (§ 2 GemHVO NRW)
Sonstige Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Sonstige Rückstellungen nach § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Sonderposten (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Steuereinnahmen - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Sonstige Transfererträge (§ 2 GemHVO NRW)
Sonstige unbebaute Grundstücke (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Verbindlichkeiten (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Vermögensgegenstände (§ 41 GemHVO NRW)
Sonstige Vermögensgegenstände (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Sonstigeordentliche Aufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Sparkassen (§ 41 GemHVO NRW)
Sparkassenzweckverbände (§ 41 GemHVO NRW)
Sperrvermerke (§ 23 GemHVO NRW)
Sportpauschale - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Stellenplan - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)
Stellung und Entscheidungsbefugnisse des Kämmers (§ 83 GO NRW)
Stellungnahme des Bürgermeisters zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)
Stellungnahme des Kämmers (§ 95 GO NRW)
Stellungnahme des Kämmers zum Prüfungsbericht (§ 101 GO NRW)
Stetigkeit der Bewertungsmethode (§ 32 GemHVO NRW)
Steuern (§ 19 GemHVO NRW)
Steuern und ähnliche Abgaben (§ 2 GemHVO NRW)
Steuerung und Erfolgskontrolle der Gemeinde (§ 40 GemHVO NRW)
Stichproben als Inventurvereinfachung (§ 29 GemHVO NRW)
Stichprobeninventur (§ 28 GemHVO NRW)
Stichtagsprinzip (§ 95 Abs. 1, § 116 Abs. 1 GO NRW)
Stiftungen - Kommunale (§ 100 GO NRW)
Stiftungen privaten Rechts (§ 100 GO NRW)
Straße als einheitlicher Vermögensgegenstand (§ 41 GemHVO NRW)
Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Stundung von gemeindlichen Ansprüchen (§ 26 GemHVO NRW)
Subsidiarität der Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)
Summen- und Saldenbildung im Ergebnisplan (§ 2 GemHVO NRW)
Summen- und Saldenbildung im Finanzplan (§ 3 GemHVO NRW)
System der doppelten Buchführung (§ 27 GemHVO NRW)
T
Tagesabstimmungen der Finanzmittelkonten (§ 30 GemHVO NRW)
Technische Anlagen (§ 41 GemHVO NRW)
Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)
Teilergebnispläne (§ 4 GemHVO NRW)
Teilergebnisrechnung (§ 95 GO NRW)
Teilergebnisrechnung innerhalb der Teilrechnung (§ 40 GemHVO NRW)
Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“ (§ 4 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen

<p>Teilfinanzpläne (§ 4 GemHVO NRW)</p> <p>Teilfinanzrechnung (§ 95 GO NRW)</p> <p>Teilfinanzrechnung innerhalb der Teilrechnung (§ 40 GemHVO NRW)</p> <p>Teilpläne (§ 79 GO NRW, §§ 1, 4, 11 GemHVO NRW)</p> <p>Teilrechnungen (§ 95 GO NRW, § 40 GemHVO NRW)</p> <p>Teilwertverfahren (§ 36 GemHVO NRW)</p> <p>Transferaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)</p> <p>Trennung von Entscheidung und Durchführung der Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)</p> <p>Treugut (§ 47 GemHVO NRW)</p> <p>Treuhandvermögen - Beachtung haushaltsrechtlicher Vorschriften (§ 98 GO NRW)</p> <p>Treuhandvermögen - Besondere Haushaltspläne und Sonderrechnung (§ 98 GO NRW)</p> <p>Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW, §§ 33, 41, 47 GemHVO NRW)</p> <p>U</p> <p>Über- oder außerplanmäßigen Verfügungsmittel (§ 83 GO NRW)</p> <p>Überblick über den Stand der Sonderposten - Sonderpostenspiegel (§ 43 GemHVO NRW)</p> <p>Überblick über die gebildeten Rückstellungen (§ 88 GO NRW)</p> <p>Überlassung von Vermögensgegenständen zur Nutzung (§ 90 GO NRW)</p> <p>Übernahme der Finanzbuchhaltung für Dritte (§ 16 GemHVO NRW)</p> <p>Übernahme der Zahlungsabwicklung für Dritte (§ 16 GemHVO NRW)</p> <p>Übernahme von Aufgaben der Finanzbuchhaltung von Dritten</p> <p>Überörtliche Prüfung (§ 105 GO NRW)</p> <p>Überörtliche Prüfung und Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)</p> <p>Überplanmäßige Aufwendungen (§ 83 GO NRW)</p> <p>Überplanmäßige Auszahlungen (§ 83 GO NRW)</p> <p>Überplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)</p> <p>Überprüfung der Einhaltung der Ziele (§ 40 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht der übertragenen Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über den Konsolidierungskreis (§ 116 GO NRW)</p> <p>Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen (§ 52 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über die Wirtschaftslage der Unternehmen und Einrichtungen (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersicht über Verbindlichkeiten (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (§ 1 GemHVO NRW)</p> <p>Übersichten zum Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)</p> <p>Übersichtlichkeit der gemeindlichen Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)</p> <p>Übertragbarkeit - Ermächtigungen (§ 22 GemHVO NRW)</p> <p>Übertragbarkeit - Verfügungsmittel (§§ 15, 22 GemHVO NRW)</p> <p>Übertragung der Finanzbuchhaltung (§ 94 GO NRW)</p> <p>Übertragung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)</p> <p>Übertragung von Aufgaben der Zwangsvollstreckung (§ 94 GO NRW)</p> <p>Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Bürgermeister (§ 103 GO NRW)</p> <p>Übertragung von Prüfungsaufgaben durch den Rat (§ 103 GO NRW)</p> <p>Überwachung der Finanzgeschäfte - laufend (§ 89 GO NRW)</p> <p>Überwachung der gemeindlichen Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)</p> <p>Überwachung der gemeindlichen Verpflichtungen (§ 23 GemHVO NRW)</p> <p>Überwachung des gemeindlichen Haushalts (§ 23 GemHVO NRW)</p> <p>Umfang der Anschaffungskosten (§ 33 GemHVO NRW)</p> <p>Umfang der Gesamtabschlussprüfung (§ 103 GO NRW)</p> <p>Umfang der Herstellungskosten (§ 33 GemHVO NRW)</p> <p>Umfang der Jahresabschlussprüfung (§ 103 GO NRW)</p> <p>Umgang mit Beanstandungen der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)</p> <p>Umgang mit geringwertigen Wirtschaftsgütern (§ 33 GemHVO NRW)</p> <p>Umlaufvermögen (§§ 41, 53 GemHVO NRW)</p> <p>Umsatzkostenverfahren - UKV (§ 52 GemHVO NRW)</p>
--

Sachthemen im Einzelnen

Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
 Umschichtung der Sonderrücklage in die allgemeine Rücklage (§ 43 GemHVO NRW)
 Umschuldung - Kredite (§ 86 GO NRW)
 Umsetzung der Budgetierung (§ 21 GemHVO NRW)
 Umsetzungsplanung bei Instandhaltungsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
 Umwandlung von Gemeindegliedervermögen (§ 99 GO NRW)
 Unabhängigkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
 Unabhängigkeit der überörtlichen Prüfung (§ 105 GO NRW)
 Unabhängigkeit des Dritten als Prüfer (§ 103 GO NRW)
 Unbebaute Grundstücke (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
 Unbedeutendes Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)
 Uneingeschränkte Heranziehung Dritter als Prüfer (§ 103 GO NRW)
 Uneingeschränkter Bestätigungsvermerk (§ 101 GO NRW)
 Unselbstständige Stiftungen und Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
 Unselbstständige wirtschaftliche Unternehmen (§ 97 GO NRW)
 Untergeordnete Bedeutung einer Organisationseinheit (§ 116 GO NRW)
 Untergeordnete Bedeutung mehrerer Organisationseinheiten (§ 116 GO NRW)
 Untergliederung des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)
 Unterjährige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
 Unterlagen der Sondervermögen (§ 1 GemHVO NRW)
 Unterlagen der Unternehmen und Einrichtungen (§ 1 GemHVO NRW)
 Unterlagen zum Beteiligungsbericht (§ 52 GemHVO NRW)
 Unterlagen zum Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)
 Unterrichtung des Rates - Erhöhung der Investitionsauszahlungen (§ 24 GemHVO NRW)
 Unterrichtung des Rates - Gefährdung des Haushaltsausgleichs (§ 24 GemHVO NRW)
 Unterrichtung des Rates - Haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24 GemHVO NRW)
 Unterrichtungspflichten gegenüber dem Rat (§ 24 GemHVO NRW)
 Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
 Unvermutete Prüfung für übernommene Aufgaben (§ 16 GemHVO NRW)

V

Veränderung angesetzter Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
 Veränderung der Restnutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes (§ 35 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Aufwendungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Auszahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Einzahlungen (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Erträge (§ 79 GO NRW, § 11 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)
 Veranschlagung der Verpflichtungsermächtigungen (§ 79 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)
 Veranschlagung im Haushaltsplan (§ 79 GO NRW)
 Veranschlagung von Baumaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)
 Veranschlagung von Personalaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)
 Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen (§ 19 GemHVO NRW)
 Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
 Verantwortlichkeiten für die Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
 Veräußerung von Vermögensgegenständen - Auflösung von Sonderposten (§ 43 GemHVO NRW)
 Veräußerung von Vermögensgegenständen (§ 90 GO NRW)
 Veräußerung von Vermögensgegenständen zum vollen Wert (§ 90 GO NRW)
 Verbindliche Produktbereiche (§ 4 GemHVO NRW)
 Verbindliche Standards für die örtliche Umsetzung (§ 31 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeit des Haushaltsplans (§ 79 GO NRW)
 Verbindlichkeit des NKF-Kontenrahmens (§ 27 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeiten (§ 91 GO NRW, §§ 41, 53 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeiten aus kreditähnlichen Rechtsgeschäften (§ 41 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeiten aus Krediten für Investitionen (§ 41 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 41 GemHVO NRW)
 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (§ 41 GemHVO NRW)

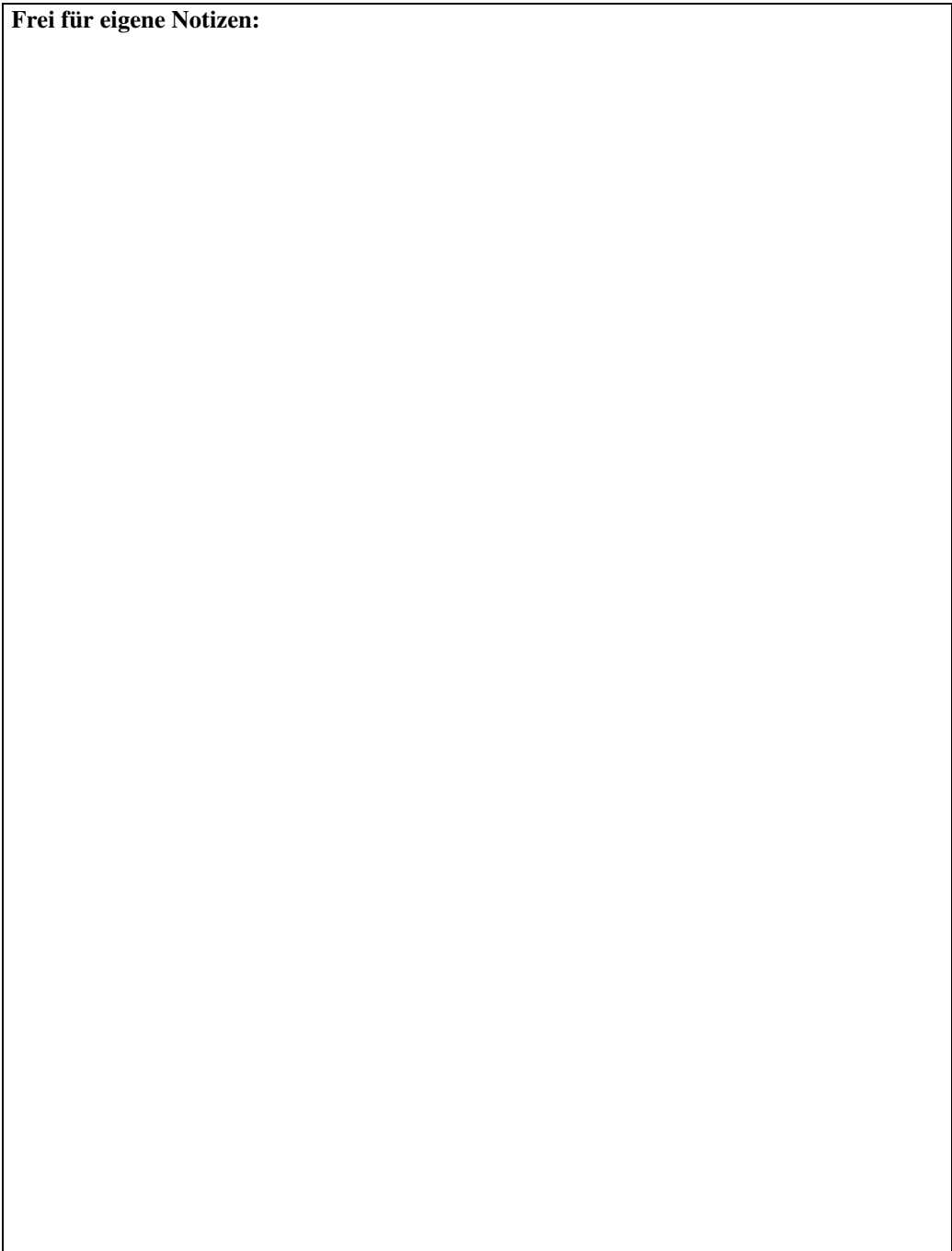
Sachthemen im Einzelnen
Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 41 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Anleihen (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Haftungsverhältnissen (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten für Investitionen (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten vom öffentlichen Bereich (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten vom privaten Kreditmarkt (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Krediten zur Liquiditätssicherung (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von sonstigen Verbindlichkeiten (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Liefer. u. Leist. (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel - Ausweis von Verbindlichkeiten aus Transferleistungen (§ 47 GemHVO NRW)
Verbindlichkeitspiegel (§§ 47, 53 GemHVO NRW)
Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)
Verbot der Bildung eigener Rückstellungsarten (§ 36 GemHVO NRW)
Verbot der Saldierung (§ 41 GemHVO NRW)
Verbot der Überschreitung der Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)
Verbot der Überschuldung (§ 75 GO NRW)
Verbot der Umwandlung von Gemeindevermögen (§ 99 GO NRW)
Verbot der Verrechnung von Aktivposten mit Passivposten (§ 41 GemHVO NRW)
Verbot der Verrechnung von Grundstücksrechten mit -lasten (§ 41 GemHVO NRW)
Verbundene Unternehmen (§ 41 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Anzahlungen in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Verbindlichkeiten in ausländischer Währung (§ 56 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Vermögensgegenstände aus der Gebührenkalkulation (§ 56 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Wertermittlung für geringwertige Vermögensgegenstände (§ 56 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Wertermittlung für Maschinen (§ 56 GemHVO NRW)
Vereinfachungen - Wertermittlung für technische Anlagen (§ 56 GemHVO NRW)
Verfahren zur Aufstellung der Haushaltsatzung (§ 80 GO NRW)
Verfahren zur Bestätigung des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Verfahren zur Feststellung des Jahresabschlusses (§ 37 GemHVO NRW)
Verfügbarhalten der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen (§ 80 GO NRW)
Verfügbarhalten des Gesamtabschlusses (§ 96, 116 GO NRW)
Verfügbarhalten des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Verfügbarkeit bei Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)
Verfügbarkeit bei Erträgen (§ 22 GemHVO NRW)
Verfügbarkeit der Ermächtigungen für Investitionen (§ 22 GemHVO NRW)
Verfügungsmittel (§ 15 GemHVO NRW)
Vergabe von Aufträgen (§ 25 GemHVO NRW)
Vergabebestimmungen (§ 25 GemHVO NRW)
Vergütungssteuer - Bemessung der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Verkürzung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)
Verlängerung der Restnutzungsdauer (§ 35 GemHVO NRW)
Vermeidung von Interessenkonflikten - Verwandtschaftsverbot (§ 93 GO NRW)
Vermögen - Bilanz (§ 90 GO NRW)
Vermögen - Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Vermögen - Verwaltung (§ 90 GO NRW)
Vermögen für die Erfüllung öffentlicher Aufgaben (§ 90 GO NRW)
Vermögensbewertung (§ 91 GO NRW)
Vermögensgegenstände - Erhaltung der Funktionsfähigkeit (§ 90 GO NRW)
Vermögensgegenstände - Erwerb (§ 90 GO NRW)
Vermögensgegenstände - Veräußerung (§ 90 GO NRW)
Vermögensgegenstände (§ 90 GO NRW)
Vermögensveräußerung und Vergabe (§ 25 GemHVO NRW)
Veröffentlichung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Veröffentlichung des Beteiligungsberichtes (§ 117 GO NRW)
Veröffentlichung des Gesamtabschlusses (§§ 96, 116 GO NRW)
Veröffentlichung des Jahresabschlusses (§ 96 GO NRW)
Veröffentlichung des Prüfungsberichtes (§ 103 GO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Verpflichtung und Ursache für ein HSK - zeitlicher Unterschied (§ 76 GO NRW)
Verpflichtung zum Erlass einer Nachtragssatzung (§ 81 GO NRW)
Verpflichtung zum Haushaltssicherungskonzept und Ursache (§ 76 GO NRW)
Verpflichtung zur Aufbewahrung gemeindlicher Unterlagen (§ 58 GemHVO NRW)
Verpflichtung zur Bildung von Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Verpflichtung zur jährlichen Inventur (§ 91 GO NRW, § 28 GemHVO NRW)
Verpflichtung zur wirtschaftlichsten Lösung bei Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)
Verpflichtungen aus Gewährverträgen (§ 87 GO NRW)
Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen (§ 36 GemHVO NRW)
Verpflichtungsermächtigungen - Geltungsdauer (§ 85 GO NRW)
Verpflichtungsermächtigungen - Veranschlagung (§ 79 GO NRW)
Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW, § 13 GemHVO NRW)
Verpflichtungsermächtigungen für drei Planungsjahre (§ 13 GemHVO NRW)
Verpflichtungsermächtigungen nur für Investitionen (§ 85 GO NRW)
Verrechnung der internen Leistungsbeziehungen (§ 17 GemHVO NRW)
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Eigenkapitalverzehr (§ 75 GO NRW)
Verringerung der allgemeinen Rücklage - Genehmigung (§ 75 GO NRW)
Verringerung der allgemeinen Rücklage (§ 78 GO NRW)
Versagung des Bestätigungsvermerks (§ 101 GO NRW)
Verselbstständigte Aufgabenbereiche (§ 50 GemHVO NRW)
Versorgungsaufwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Verteilung außerplanmäßiger Abschreibungen für Grund und Boden (§ 35 GemHVO NRW)
Verwaltung des gemeindlichen Vermögens (§ 90 GO NRW)
Verwaltung von Finanzmitteln - fachliche Beratung durch Dritte (§ 89 GO NRW)
Verwaltung von Geldanlagen (§ 90 GO NRW)
Verwaltung von Gemeindewald (§ 90 GO NRW)
Verwaltung von Stiftungen (§ 100 GO NRW)
Verwaltung von Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW)
Verwaltungszwangsverfahren (§ 23 GemHVO NRW)
Verwandtschaftsverbot - Rechnungsprüfung (§ 104 GO NRW)
Verwandtschaftsverbot - Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW)
Verwendung automatisierter Verfahren (§ 58 GemHVO NRW)
Verwendung von Mehreinzahlungen (§ 21 GemHVO NRW)
Verwendung von Mehrerträgen (§ 21 GemHVO NRW)
Verzicht auf Ansprüche (§ 23 GemHVO NRW)
Verzicht auf Bilanzposten (§ 41 GemHVO NRW)
Verzicht auf die Erfassung von Vermögensgegenständen (§ 29 GemHVO NRW)
Verzicht auf die Erfassung von Wirtschaftsgütern (§ 29 GemHVO NRW)
Verzicht auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)
Verzicht auf die Veranschlagung fremder Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)
Verzicht auf eigene örtliche Rechnungsprüfung (§ 102 GO NRW)
Verzicht auf eine öffentliche Ausschreibung (§ 25 GemHVO NRW)
Verzicht auf Haushaltspositionen (§ 4 GemHVO NRW)
Verzicht auf Zahlungsansprüche in geringer Höhe (§ 26 GemHVO NRW)
Vier-Augen-Prinzip (§ 30 GemHVO NRW)
Vollkonsolidierung (§ 50 GemHVO NRW)
Vollständigkeit der Bestandsaufnahme (§ 28 GemHVO NRW)
Vollzug der Bekanntmachung der Haushaltssatzung (§ 80 GO NRW)
Voraussetzungen bei der Bildung von Festwerten (§ 34 GemHVO NRW)
Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept (§ 76 GO NRW)
Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen (§ 22 GemHVO NRW)
Voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals (§ 75 GO NRW)
Vorbericht - Anlage zum Haushaltsplan (§ 1 GemHVO NRW)
Vorbericht - Allgemeine Erläuterungspflichten (§ 7 GemHVO NRW)
Vorbericht - Erläuterung der Planung (§ 7 GemHVO NRW)
Vorbericht - Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen (§ 7 GemHVO NRW)
Vorbericht - Überblick über Haushaltswirtschaft (§ 7 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Vorbericht (§ 7 GemHVO NRW)
Vorgaben für die Verwaltung von Stiftungen (§ 98 GO NRW)
Vorherige Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit (§ 83 GO NRW)
Vorlage- und Auskunftspflichten (§ 118 GO NRW)
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssatzung (§ 82 GO NRW)
Vorläufige Haushaltsführung - Haushaltssicherungskonzept (§ 82 GO NRW)
Vorläufige Haushaltsführung (§ 82 GO NRW)
Vorliegen der Überschuldung - Ausweis von „negativem Eigenkapital“ (§ 75 GO NRW)
Vornahme von Zuschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
Vorräte (§ 41 GemHVO NRW)
Vorräte (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Vorratsbestände (§ 29 GemHVO NRW)
Vorschriften des Handelsgesetzbuches - Stand: 2002 (§ 49 GemHVO NRW)
Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten (§ 43 GemHVO NRW)
Vorsichtig geschätzter Zeitwert (§ 92 GO NRW, § 54 GemHVO NRW)
Vorsichtsprinzip (§ 32 GemHVO NRW)
W
Wald, Forsten (§ 41 GemHVO NRW)
Waldbewertungsrichtlinien (§ 34 GemHVO NRW)
Waren (§ 41 GemHVO NRW)
Wasserwirtschaftsverbände (§ 41 GemHVO NRW)
Wegfall des Grundes für außerplanmäßige Abschreibungen (§ 35 GemHVO NRW)
Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung (§ 19 GemHVO NRW)
Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung (§ 78 GO NRW)
Weitere wichtige Angaben im Anhang (§ 44 GemHVO NRW)
Weitere zu beachtende Grundsätze (§ 27 GemHVO NRW)
Wertansätze der Eröffnungsbilanz (§ 92 GO NRW)
Wertansätze der Vermögensgegenstände (§ 91 GO NRW, § 33 GemHVO NRW)
Wertaufhellung - Aufstellung des Jahresabschlusses (§ 32 GemHVO NRW)
Wertaufhellung - Haushaltssicherung (§ 32 GemHVO NRW)
Wertpapiere des Anlagevermögens (§§ 4, 531 GemHVO NRW)
Wertpapiere des Umlaufvermögens (§ 41, 53 GemHVO NRW)
Wichtige Angaben im Stellenplan (§ 8 GemHVO NRW)
Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs (§ 75, 76, 78 GO NRW)
Wirtschaftlichkeit bei Kreditaufnahme (§ 77 GO NRW)
Wirtschaftlichkeitsprüfung vor Investitionsmaßnahmen (§ 14 GemHVO NRW)
Wirtschaftsführung der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (§ 97 GO NRW)
Wirtschaftsgüter unter einem Wert von 60 € (§ 29 GemHVO NRW)
Wohnbauten (§ 41 GemHVO NRW)
X
Y
Z
Zahlbarmachung der künftigen Versorgungsleistungen (§ 36 GemHVO NRW)
Zahlungsabwicklung - Buchführung (§ 30 GemHVO NRW)
Zahlungsabwicklung - Fremde Finanzmittel (§ 16 GemHVO NRW)
Zahlungsabwicklung - Ordnungsmäßigkeit (§ 93 GO NRW)
Zahlungsabwicklung - Trennung von Entscheidung und Durchführung (§ 93 GO NRW)
Zahlungsabwicklung (§ 93 GO NRW, § 30 GemHVO NRW)
Zeitlicher Unterschied zwischen Verpflichtung und Ursache für ein HSK (§ 76 GO NRW)
Zeitraum der Anschaffung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)
Zeitraum der Herstellung eines Vermögensgegenstandes (§ 33 GemHVO NRW)
Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung (§ 6 GemHVO NRW)
Zeitreihe in der Haushaltsplanung (§ 79 GO NRW, § 1 GemHVO NRW)

Sachthemen im Einzelnen
Zentrale Bewirtschaftung von Haushaltsermächtigungen (§ 11 GemHVO NRW)
Ziel und Zweck des Haushaltssicherungskonzeptes (§ 5 GemHVO NRW)
Ziele der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)
Ziele und Leistungskennzahlen - Erfolgskontrolle (§ 12 GemHVO NRW)
Ziele und Leistungskennzahlen - Planung (§ 12 GemHVO NRW)
Ziele und Leistungskennzahlen - Steuerung der Gemeinde (§ 12 GemHVO NRW)
Zinsen (§ 2 GemHVO NRW)
Zinsfestschreibung bei Kredite zur Liquiditätssicherung (§ 89 GO NRW)
Zinsmanagement (§ 89 GO NRW)
Zinsoptionen (§§ 86, 89 GO NRW)
Zinsrisikomanagement (§§ 86, 89 GO NRW)
Zinssicherungsinstrumente - Anhangsangabe (§ 89 GO NRW)
Zinssicherungsinstrumente - Eigenverantwortlicher Einsatz (§ 89 GO NRW)
Zinsswaps (§ 86 GO NRW)
Zuführungen bei Pensionsrückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Zulässige Buchungsmethoden (§ 27 GemHVO NRW)
Zulässige Grundsatzabweichungen (§ 32 GemHVO NRW)
Zulässige Rückstellungen (§ 36 GemHVO NRW)
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Aufwendungen (§ 83 GO NRW)
Zulässigkeit von außerplanmäßigen Auszahlungen (§ 83 GO NRW)
Zulässigkeit von überplanmäßigen Aufwendungen (§ 83 GO NRW)
Zulässigkeit von überplanmäßigen Auszahlungen (§ 83 GO NRW)
Zulässigkeit von Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)
Zulassung einer Ausnahme vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten (§ 87 GO NRW)
Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung an den Rat (§ 80 GO NRW)
Zuleitung des Entwurfs des Gesamtabschlusses an den Rat (§§ 95, 116 GO NRW)
Zuleitung des Entwurfs des Jahresabschlusses an den Rat (§ 95 GO NRW)
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes - Haushaltsjahr (§ 75 GO NRW)
Zuordnung des Haushaltssicherungskonzeptes - Jahresabschluss (§ 76 GO NRW)
Zusammenarbeit örtlicher Rechnungsprüfungen (§ 102 GO NRW)
Zusammenfassung von Posten - Bilanz (§ 41 GemHVO NRW)
Zuschreibungen - Erläuterungspflicht im Anhang (§ 35 GemHVO NRW)
Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (§ 35 GemHVO NRW)
Zuschreibungen - Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens (§ 35 GemHVO NRW)
Zuständigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt (§ 105 GO NRW)
Zuständigkeit des Finanzausschusses (§ 57, 80 GO NRW)
Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses (§ 57, 101 GO NRW)
Zuwendungen (§ 2 GemHVO NRW)
Zuwendungen ohne Gegenleistungsverpflichtung (§ 43 GemHVO NRW)
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Andere geeignete Verfahren (§ 56 GemHVO NRW)
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Gleiche Arten oder Gruppen (§ 56 GemHVO NRW)
Zuwendungsanteil für Vermögensgegenstände - Mit Hilfe von Stichproben (§ 56 GemHVO NRW)
Zuwendungsrücklage (§ 41 GemHVO NRW)
Zwangsvollstreckung - Keine Übertragung von Aufgaben (§ 94 GO NRW)
Zwangswise Einziehung von Ansprüchen (§ 23 GemHVO NRW)
Zweck der Ausgleichsrücklage (§ 75 GO NRW)
Zweck der Finanzbuchhaltung (§ 93 GO NRW)
Zweck der Verpflichtungsermächtigungen (§ 85 GO NRW)
Zweck des Gesamtabschlusses (§ 116 GO NRW)
Zweck des Sanierungsprozesses (§ 76 GO NRW, § 5 GemHVO NRW)
Zweckgebundene Deckungsrücklage (§§ 22, 43 GemHVO NRW)
Zweckgebundene Einzahlungen (§ 22 GemHVO NRW)
Zweckgebundene Erträge (§ 22 GemHVO NRW)
Zweckverbände - Bilanz (§§ 41, 53 GemHVO NRW)
Zweifelhafte Forderungen (§ 41 GemHVO NRW)
Zwischenergebniseliminierung (§ 50 GemHVO NRW)

Frei für eigene Notizen:



Impressum

Herausgeber

Innenministerium
des Landes Nordrhein-Westfalen
- Referat 34 -
Haroldstraße 5

40213 Düsseldorf

Telefon: 0211/871-01
Telefax: 0211/871-3355

E-mail: Referat34@im.nrw.de
Internet: www.im.nrw.de

Nachdruck, auch auszugsweise,
nur mit Genehmigung des Herausgebers.

Die Handreichung ist in ihrer 3. Auflage unter der Adresse www.nkf.nrw.de im Internet abrufbar.

Düsseldorf im September 2008
Verantwortlicher Autor: Ludwig Biskoping-Kriening