

Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen

Handreichung für Kommunen

2. Auflage

Vorwort zur 2. Auflage

Die Einführung und Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF) in den Kommunen in Nordrhein-Westfalen ab dem 1. Januar 2005 hat bereits zu vielen praktischen Erfahrungen geführt und die örtlichen Gestaltungs- und Handlungsspielräume in den umgestellten Kommunen wesentlich erweitert. Diese Erfahrungen sind nicht nur bedeutend für die örtliche Haushaltswirtschaft, sondern auch hilfreich für die anderen Kommunen.

Mit der 2. Auflage der Handreichung kommt das Innenministerium einem großen Bedürfnis der Kommunen und ihrer Aufsichtsbehörden nach, Erkenntnisse aus der örtlichen Praxis für alle Interessierten öffentlich zu machen. Die Erläuterungen der Vorschriften zur kommunalen Haushaltswirtschaft sind wesentlich erweitert worden, aber auch relevante Sachverhalte sowie deren Lösung, z.B. für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz und des Haushalts, werden aufgezeigt. Außerdem werden besondere Themenbereiche, z.B. die Bildung von Sonderposten, ausführlich erläutert. Die Handreichung soll deshalb die Einführung und die Anwendung des NKF vor Ort erleichtern. Sie stellt auch Kennzahlen vor, die bei der Haushaltsanalyse der Aufsichtsbehörden zur Anwendung kommen.

Die Handreichung ist seit ihrer ersten Auflage zum ständigen Begleiter für die NKF- Verantwortlichen in den Gemeinden und den Kommunalaufsichtsbehörden geworden. Das Innenministerium will auch mit dieser neuen Auflage die Gemeinden bei Einführung und Anwendung des NKF weiterhin aktiv begleiten und unterstützen.

Ich bin mir sicher, dass Sie mit der neuen Auflage der Handreichung wie bisher eine große Unterstützung erhalten. Ich wünsche allen Beteiligten weiterhin viel Erfolg bei der Umsetzung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements.

Düsseldorf, 19. Dezember 2006

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 der 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 zweiten Auflage	3
Vorwort zur ersten Auflage	4
Einleitung	7
Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts	9
Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte	17
Das Haushaltsrecht in der Gemeindeordnung	59
Die Gemeindehaushaltsverordnung	189
Haushaltsanalyse und Kennzahlen	455
Ausblick	463
Übersicht über Runderlasse und Arbeitshilfen	465
Sachthemenübersicht	471
Impressum	487

Einleitung

Das Haushaltsrecht für die Gemeinden in Nordrhein-Westfalen ist neu bestimmt worden. Die Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements (NKF)“ ab dem Haushaltsjahr 2005 stellt einen wichtigen Abschnitt im Prozess der Umstellung des 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 kommunalen 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 zukunftsbezogen beeinflussen und diese vor neue Herausforderungen stellen. Die Reform eröffnet aber auch Chancen für eine neue Zusammenarbeit aller Beteiligten in den Gemeinden. Sie ermöglicht eine größere Eigenverantwortung der Gemeinden sowie die Erweiterung ihrer örtlichen Handlungsspielräume und verändert auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden der Gemeinden..

Um den Gemeinden und ihren Aufsichtsbehörden den Einstieg in das neue Haushaltsrecht zu erleichtern, ist diese Handreichung als Arbeitsunterlage erstellt und auf Grund der Erfahrungen aus dem angelaufenen oder auch fast vollständigen abgeschlossenen Umstellungsprozess in den Gemeinden in vielen Teilen wesentlich verbessert worden. Ausgehend vom NKFG NRW wird darin der rechtliche Rahmen des neuen Haushaltsrechts in seinen Grundzügen aufgezeigt. Die Ausgestaltung dieser Handreichung baut auf den Bestimmungen der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung auf, zu denen auch die Regeln über die Aufstellung der Eröffnungsbilanz gehören. Wichtige Gesichtspunkte zu diesen Vorschriften sowie deren Inhalte werden vorgestellt. Außerdem werden die Erläuterungen um Hinweise zu den künftigen bei der Haushaltsprüfung durch die Aufsichtsbehörden anzuwendenden Kennzahlen ergänzt.

Die Handreichung soll eine Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden bieten. Sie soll als Starthilfe des Landes und hilfreicher Baustein die Einführung des NKF bei den Gemeinden unterstützen. Sie soll eine Hilfestellung für die Gemeinden bieten und dazu beitragen, dass haushaltswirtschaftliche Entscheidungen der Gemeinden sachgerecht getroffen werden. Die Handreichung stellt keine rechtliche Ergänzung der gesetzlichen Vorschriften dar. Soweit darin bei einzelnen Vorschriften auf die kaufmännische Literatur verwiesen wird, führt dies nicht dazu, dass die Vorschriften des Handelsgesetzbuches unmittelbar zur Anwendung kommen, auch wenn das kaufmännische Rechnungswesen das Referenzmodell darstellt.

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 Verweisungen auf die kaufmännische Literatur stellen daher eine Bitte an den Leser dar, weitere Informationsquellen zu nutzen, um die nötige Sicherheit für die eigenverantwortlichen Entscheidungen zu gewinnen. Lediglich durch die Verweise in § 49 ff. GemHVO NRW kommen die Vorschriften des Handelsgesetzbuches für bestimmte Sachverhalte unmittelbar zur Anwendung.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Mit der nun vorliegenden 2. Auflage der Handreichung kommt das Innenministerium einem großen Bedürfnis der Gemeinden und ihrer Aufsichtsbehörden nach, relevante Sachverhalte aus der örtlichen Praxis und deren Lösung im neuen Rechnungswesen, z.B. für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz, für alle Interessierten öffentlich zu machen. Die Handreichung wurde überarbeitet und stellt nun nicht mehr nur die Veränderungen des Haushaltsrechts, sondern auch die Inhalte der einzelnen Vorschriften in ihrer neuen Form vor. Dies soll die Anwendung des NKF vor Ort zu erleichtern, aber auch besondere kommunale Sachverhalte klären, z.B. den Umgang mit Zuwendungen und die damit verbundene Bildung von Sonderposten. Daher sind die Erläuterungen zur kommunalen Haushaltswirtschaft insgesamt wesentlich erweitert worden.

Dagegen ist insbesondere auf die Ausführungen zur Finanzstatistik verzichtet worden, weil die Benennung und Bekanntgabe der dafür erforderlichen und verbindlichen Erhebungsmerkmale in die Zuständigkeit des Landesamtes für Datenverarbeitung und Statistik Nordrhein-Westfalen fällt. Ebenfalls ist auf die Beifügung von Mustern für das doppische Rechnungswesen verzichtet worden, da diese Materialien durch den Runderlass vom 24.02.2005 bekannt gegeben wurden und in der Sammlung des Ministerialblattes des Landes Nordrhein-Westfalen (SMBL. NRW. 6300) in der aktuellen Fassung verfügbar sind.

Nicht erst mit dem Gesetzesbeschluss des Landtags Nordrhein-Westfalen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagement wurden den Gemeinden Freiräume zur Gestaltung der eigenverantwortlichen Haushaltswirtschaft unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse eingeräumt. Vielmehr baut das NKF auf den Wünschen der Gemeinden nach größerer Selbstverwaltung auf, die durch die „Neuen Steuerungsmodelle“ sowie auf die Rücknahme des Eingreifens staatlicher Aufsicht in die kommunale Haushaltswirtschaft auf, wie sie in den 1990er Jahren gefordert und umgesetzt wurde (vgl. Gesetz zur Änderung der Kommunalverfassung vom 17.05.1994 - GV. NRW. S. 270). Dieser Reformprozess setzte sich generell durch die eingeleitete größere Bürgernähe und Bürgerfreundlichkeit (Kundenorientierung) und für die Haushaltswirtschaft nicht nur durch die Experimentierklausel des § 126 GO NRW fort. Er ist nicht abgeschlossen. Das NKF stellt eine weitere wichtige Stufe zu einem modernen Finanzmanagement dar, das die Bereitschaft und die Fähigkeit von allen Beteiligten erfordert, in wirtschaftlichen Kategorien zu denken und zu handeln. Mit der Anwendung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements kann die Gemeinde zusammen mit ihrer Aufsichtsbehörde die erforderlichen Rahmenbedingungen für das künftige wirtschaftliche Handeln vor Ort schaffen.

Mit dieser Neufassung wird die Handreichung weiterhin eine sinnvolle Hilfestellung für die praktische Arbeit vor Ort im Rahmen der Einführung und Anwendung des NKF sowie für die Arbeit der Aufsichtsbehörden bieten.

Die Reform des kommunalen Haushaltsrechts

1. Ziele der Reform des kommunalen Haushaltsrechts

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Länderübergreifende Reformschritte

Die Innenministerkonferenz hatte durch Beschluss vom 6. Mai 1994 den Kommunen die Bereitschaft der Länder zugesichert, sie bei ihren Reformvorhaben zu unterstützen. Gleichzeitig wurde die Absicht der Länder bekräftigt, die länderübergreifende Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts auch in Zukunft sicherzustellen und die Reformbemühungen zwischen den Ländern abzustimmen. Mit Beschluss vom 8. Mai 1998 setzte die Innenministerkonferenz zur Durchführung der Reformarbeiten den Unterausschuss „Reform des Gemeindehaushalts-

rechts“ ein. Dieser wurde beauftragt, für die notwendigen Neuregelungen Musterentwürfe zu erarbeiten. Die kommunalen Spitzenverbände waren an diesem Unterausschuss beteiligt.

Mit Beschluss vom 11. Juni 1999 billigte die Innenministerkonferenz die vom Unterausschuss erarbeitete „Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts“. Kern dieser Konzeption war das Ziel, den Kommunen zu ermöglichen, vom bisherigen Geldverbrauchs-konzept, das in erster Linie die Bewirtschaftung von Einnahmen und Ausgaben nachweist, zu einem 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 Kommunen einführen oder ob sie mit einer angemessenen Übergangsfrist den obligatorischen Übergang auf ein neues Haushaltsrecht nach dem System der doppelten Buchführung oder der erweiterten Kameralistik vorsehen.

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

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

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

4. Wesentliche Änderungen gegenüber der bisherigen Kameralistik

4.1 Ressourcenverbrauchskonzept

Die entscheidende Neuerung gegenüber der Kameralistik ist der Schritt von einem Geldverbrauchs-konzept 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 Kommunen getroffen worden. Es erfolgt insoweit eine Orientierung am Handelsgesetzbuch (HGB) und an den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB), soweit die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens der Kommunen dem nicht entgegenstehen. Der Haushalt ist und bleibt das zentrale Steuerungs- und Rechenschaftsinstrument in der kommunalen Verwaltung. Auf dieser Grundlage ist ein kommunales Haushalts- und Rech-

nungswesen entwickelt worden, das sich auf die folgenden drei Komponenten stützt und sie mit miteinander verknüpft (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 122).

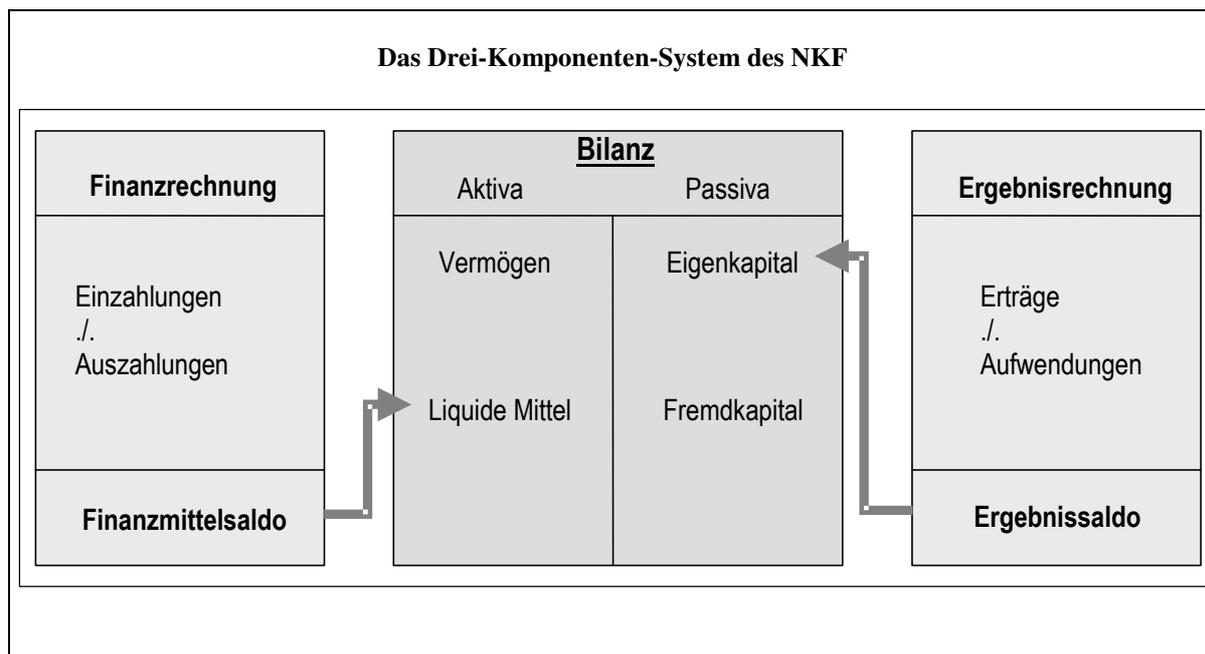


Abbildung 1 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“

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

1. Der Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung:

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung und beinhaltet die Aufwendungen und Erträge. Als Planungsinstrument ist der Ergebnisplan 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.

2. Die Bilanz:

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

3. Der Finanzplan und die Finanzrechnung:

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

4.3 Produktorientierter Haushalt

Im kommunalen Haushaltsplan sind der Ergebnis- und der Finanzplan, die Erträge und Aufwendungen als Rechengrößen auf der Ebene der gesamten Kommune abbilden, jeweils in Teilergebnis- bzw. Teilfinanzpläne zu untergliedern. Diese werden als Teilpläne zusammengefasst, die produktorientiert nach 17 verbindlichen Produktbereichen im Haushaltsplan enthalten sind. Ergänzend zur Gesamtebene werden in den 17 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 Kommunen 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.

4.4 Kosten- und Leistungsrechnung

Als zusätzliches Instrument zur verbesserten Steuerung des Verwaltungshandelns soll eine Kosten- und Leistungsrechnung in den Kommunen 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.

4.5 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 Gesamtabschluss

Viele Kommunen haben in den vergangenen Jahren Aufgabenbereiche ausgegliedert und verfügen über zahlreiche selbstständige Einheiten (verbundene Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen). Durch den Gesamtabschluss wird erstmals eine Konsolidierung von Jahresabschlüssen der Kernverwaltung mit allen diesen Einheiten erreicht. So wird ein Gesamtüberblick über die vollständige Ertrags- und Finanzsituation der Kommune möglich. Die Erstellung des Gesamtabschlusses orientiert sich an den privatwirtschaftlichen Regelungen zur Konzernrechnungslegung. Der erste Gesamtabschluss ist jedoch nicht gleichzeitig mit der Umstellung des Kernhaushaltes auf das Neue Kommunale Finanzmanagement vorzulegen, sondern erst danach, spätestens jedoch zu dem im NKFG bestimmten Stichtag (31.12.2010). Außerdem ist für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz 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.

4.7 Rechte der Gemeindeorgane

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

Es ist ein zentrales Anliegen des NKFG, gesetzlich Vorgaben und Standards abzubauen und dementsprechend die Gestaltungs- und Handlungsmöglichkeiten der Kommunen wesentlich zu erhöhen. Dadurch werden den Gemeindeorganen neue Steuerungspotentiale eröffnet, die den Kommunen eine effizientere Wahrnehmung ihrer Aufgaben ermöglichen.

5. Auswirkungen auf die Kommunen

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

Die Einführung des neuen Rechnungswesens bringt für die Kommunen einen einmaligen Umstellungsaufwand mit sich. In der Umstellungsphase ist in der Gemeinde Personal für die Einführung der neuen Systeme bereitzustellen. Wenn bereits eine Kostenrechnung oder eine Anlagenbuchführung vorhanden ist oder andere Einzelbestandteile der Reform in der Gemeinde schon umgesetzt sind, mindert sich der Aufwand. Die Kommunen haben auch für die Schulung der Mitarbeiter Mittel vorzusehen, ebenso wie für die IT-Unterstützung der Prozesse, wobei viele Kommunen bereits über eine „NKF-fähige Software“ verfügen. Der entstehende Aufwand ist nach den Erkenntnissen aus der Erprobung sowie aus Umfragen unter den Kommunen leistbar. Wichtig ist, dass der 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 Kommunen sich ein leistungsfähiges, zukunftssicheres Rechnungswesen. Sofern sie die sich eröffnenden Steuerungspotentiale nutzen, wird der dauerhafte Ertrag aus den Effizienzvorteilen den einmaligen Aufwand der Umstellung überwiegen.

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

Mit dem Gesetzesbeschluss des Landtags Nordrhein-Westfalen zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für die Kommunen in Nordrhein-Westfalen wurden ihnen Freiräume zur individuellen Gestaltung und Anpassung ihrer Haushaltswirtschaft an die örtlichen Erfordernisse ermöglicht. Diese Freiräume ermöglichen den Kommunen die Einrichtung eines der jeweiligen Größenklasse angepassten Rechnungswesens. Sie begrenzen auch den Einführungsaufwand dafür.

Wegen der noch fehlenden praktischen Erfahrungen aller Gemeinden in Nordrhein-Westfalen, aus denen sich vertiefte Erkenntnisse über die Anwendbarkeit der getroffenen gesetzlichen Regelungen ergeben werden, sind die Auswirkungen der Einführung eines „doppischen Kommunalhaushalts“ nach vier Jahren nach Inkraft-Treten des Gesetzes durch die Landesregierung unter Mitwirkung der kommunalen Spitzenverbände sowie der Fachverbände zu überprüfen. Auch wenn bereits Erfahrungen aus der Einführung und Anwendung des NKF in einigen Kommunen vorliegen, sollen aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts noch weitere Erkenntnisse gesammelt werden, um bei Bedarf das Haushaltsrecht weiter zu optimieren.

6. Das kommunale NKF-Netzwerk

Das NKF-Netzwerk schafft die 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 Jahre 2009. Es wird von der Stadt Brühl, der Stadt Dortmund, der Stadt Düsseldorf, dem Kreis Gütersloh, der Gemeinde Hiddenhausen, der Stadt Moers und der Stadt Münster in Zusammenarbeit mit einer Unternehmensberatung getragen und vom Innenministerium NRW gefördert.

Das NKF-Netzwerk unterstützt die Kommunen bei der Einführung und Anwendung des NKF vor Ort. Die Erfahrungen der Modellkommunen sowie weiterer Kommunen 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. Unter der Düsseldorfer Telefonnummer: 0211 / 38 54 67 - 80 80 ist die Hotline von Montag bis Donnerstag von 9 bis 12:30 Uhr und von 13 bis 15 Uhr, am Freitag von 9 bis 13 Uhr geschaltet. Die Fragen können aber auch per Email an die Adresse: netzwerk@neues-kommunales-finanzmanagement.de geschickt werden.

Darüber hinaus werden im Internet weitere Informationen und Hilfestellungen zur NKF-Einführung gegeben. Die Fragen, die in der Hotline gestellt wurden und landesweit von Bedeutung sind, werden im Internet ins Form „Fragen und Antworten“ in allgemeiner Form eingestellt. Der Übersichtlichkeit halber wurden sie thematisch sortiert und sind ggf. nochmals nach fachlich-inhaltlichen Fragen zum NKF unterteilt. In einem „freien Forum“ besteht die Möglichkeit, mit anderen Interessierten eine Diskussion rund um das NKF und die Doppik zu führen. Hier können Sie also nachlesen, welche Fragen in anderen Kommunen zur Entscheidung anstehen und auch welche Lösungen gefunden wurden oder in Erwägung gezogen werden. Das NKF-Netzwerk stellt dieses Forum als Diskussionsplattform für alle NKF-Interessierten zur Verfügung. Für die inhaltliche Richtigkeit der Beiträge kann daher vom NKF-Netzwerk keine Gewähr übernommen werden. Außerdem wird regelmäßig zu aktuellen Themen ein Newsletter versandt, der aktuelle Informationen zum NKF und dessen Umsetzung enthält. Weiterhin bietet das Netzwerk zu speziellen Fachthemen auch Workshops an.

Die Modellkommunen berichten mit den Auskünften im Rahmen der Hotline und den daraus entstehenden FAQ's aus ihren Erfahrungen im NKF-Netzwerk. Die Hotlineauskünfte und die FAQ's stellen keine Rechtsberatung dar und sind nicht rechtsverbindlich. Die Abstimmung mit der zuständigen Aufsichtsbehörde ist in jedem Fall zu empfehlen. Das NKF-Netzwerk stellt einen hilfreichen Baustein für die NKF-Einführung und erste Anwendung vor Ort dar. Die Kommunen sollten die ihnen angebotenen Informationsmöglichkeiten nutzen und bei Bedarf dazu Anregungen geben und Wünsche äußern.

7. Die Einführung des NKF in den Kommunen

Mit dem In-Kraft-Treten des NKFG zum 01.01.2005 hat in den Kommunen förmlich die Zeit der Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik auf das Neue Kommunale Finanzmanagement begonnen. Auch außerhalb des Kreises der Modellkommunen haben manche Kommunen vor dem gesetzlichen Termin mit den Umstellungsarbeiten begonnen. Insbesondere die neun Kommunen gehören zu den Vorreitern bei der NKF-Umstellung in Nordrhein-Westfalen, die bereits ab dem 01.01.2005 das NKF als neues Rechnungswesen anwenden. Weitere 40 Kommunen haben zum 01.01.2006 auf NKF umgestellt. Die Umstellungsarbeiten in diesen Kommunen haben zu vielen Erkenntnissen geführt, die in die Überarbeitung der Handreichung eingeflossen sind und den anderen Kommunen nutzbar gemacht werden soll.

Die Praxiserfahrungen der umgestellten Kommunen 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-Netzwerkes konnten den Kommunen viele Emp-

fehlungen gegeben werden. Die Kommunen erhielten Tipps für die örtliche Einführung des NKF und seine Anwendung.

8. Die geltenden Regelungen zum NKF

Der NKF-Reformprozess war 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), zuletzt geändert durch Gesetz vom 3.5.2005 (GV. NRW. S. 498); 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.

Die Ausgestaltung des NKF muss von den Kommunen auf diesem rechtlichen Rahmen aufgebaut werden. Er ermöglicht eine größere Eigenverantwortung der Kommunen sowie die Erweiterung ihrer örtlichen Handlungsspielräume und verändert auch die Tätigkeit der Aufsichtsbehörden der Kommunen. Es gilt, die Anwendung des NKF vor Ort zu vollziehen und Erkenntnisse daraus in ein tragfähiges wirtschaftliches Handeln und zukunftsorientiertes Steuern umzusetzen.

Die haushaltsrechtlichen Regelungstexte

1. Gemeindeordnung

8. Teil Haushaltswirtschaft

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

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

8. Teil
Haushaltswirtschaft

§ 75
Allgemeine Haushaltsgrundsätze

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

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

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

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

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

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

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

§ 76
Haushaltssicherungskonzept

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

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

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

(2) Das Haushaltssicherungskonzept dient dem Ziel, im Rahmen einer geordneten Haushaltswirtschaft die künftige, dauernde Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu erreichen. Es bedarf der Genehmigung der

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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 unzumutbar wäre.

§ 78

Haushaltssatzung

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

§ 79

Haushaltsplan

- (1) Der Haushaltsplan enthält alle im Haushaltsjahr für die Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde voraussichtlich
 1. anfallenden Erträge und eingehenden Einzahlungen,
 2. entstehenden Aufwendungen und zu leistenden Auszahlungen,
 3. notwendigen Verpflichtungsermächtigungen.Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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

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

§ 80

Erlas der Haushaltssatzung

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

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

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

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

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

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

§ 81

Nachtragssatzung

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

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

1. sich zeigt, dass trotz Ausnutzung jeder Sparmöglichkeit ein erheblicher Jahresfehlbetrag entstehen wird und der Haushaltsausgleich nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung erreicht werden kann,
 2. bisher nicht veranschlagte oder zusätzliche Aufwendungen oder Auszahlungen bei einzelnen Haushaltsspositionen 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 Kämmers, wenn ein solcher nicht bestellt ist, der Bürgermeister, soweit der Rat keine andere Regelung trifft. Der Kämmers kann mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis auf andere Beschäftigte übertragen.

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

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

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

§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

§ 85

Verpflichtungsermächtigungen

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

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

§ 86

Kredite

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

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

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

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

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

§ 87

Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

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

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

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

§ 88

Rückstellungen

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

§ 89

Liquidität

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

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

§ 90

Vermögensgegenstände

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

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

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

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

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

§ 91

Inventur, Inventar und Vermögensbewertung

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

(2) Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

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

§ 92

Eröffnungsbilanz

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

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

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

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

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

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

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

§ 93

Finanzbuchhaltung

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

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

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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

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

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

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

§ 94

Übertragung der Finanzbuchhaltung

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

§ 95

Jahresabschluss

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

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

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

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

§ 96

Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

(1) Der Rat stellt bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres den vom Rechnungsprüfungsausschuss geprüften Jahresabschluss durch Beschluss fest. Zugleich beschließt er über die

Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. In der Beratung des Rates über den Jahresabschluss kann der Kämmerer seine abweichende Auffassung vertreten. Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. Verweigern sie die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe anzugeben. Wird die Feststellung des Jahresabschlusses vom Rat verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

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

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

§ 98 Treuhandvermögen

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

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

(3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur 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 Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde erwecken. Der Rechnungsprüfungsausschuss hat über Art und Umfang der Prüfung sowie über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht zu erstellen. Der Bestätigungsvermerk oder der Vermerk über seine Versagung ist in den Prüfungsbericht aufzunehmen.

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

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

1. ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt wird,

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

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

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

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

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

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

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

§ 102

Örtliche Rechnungsprüfung

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

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

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

§ 103

Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung

(1) Die örtliche Rechnungsprüfung hat folgende Aufgaben:

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

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

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

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

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

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

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

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

(7) Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

- (1) Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. Sie ist von fachlichen Weisungen frei.
- (2) Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.
- (3) Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss von Beamten wahrgenommen werden. Sie darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.
- (4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des 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:

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

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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.

2. Gemeindehaushaltsverordnung

Erster Abschnitt Haushaltsplan

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

Zweiter Abschnitt Planungsgrundsätze und Ziele

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

Dritter Abschnitt Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

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

Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

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

Fünfter Abschnitt Vermögens und Schulden

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

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

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

Siebter Abschnitt 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,

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

7. sonstige ordentliche Erträge,
 8. aktivierte Eigenleistungen,
 9. Bestandsveränderungen,
- die ordentlichen Aufwendungen
10. Personalaufwendungen,
 11. Versorgungsaufwendungen,
 12. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen,
 13. bilanzielle Abschreibungen,
 14. Transferaufwendungen,
 15. sonstige ordentliche Aufwendungen,
- außerdem
16. Finanzerträge,
 17. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen
- und
18. außerordentliche Erträge,
 19. außerordentliche Aufwendungen.

(2) Im Ergebnisplan sind für jedes Haushaltsjahr

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

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

§ 3

Finanzplan

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

1. Steuern und ähnliche Abgaben,
 2. Zuwendungen und allgemeine Umlagen,
 3. sonstige Transfereinzahlungen,
 4. öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte,
 5. privatrechtliche Leistungsentgelte,
 6. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,
 7. sonstige Einzahlungen,
 8. Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen,
- die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit
9. Personalauszahlungen,
 10. Versorgungsauszahlungen,
 11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
 12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
 13. Transferauszahlungen,
 14. sonstige Auszahlungen,
- aus Investitionstätigkeit
- die Einzahlungen
15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
 16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
 17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
 18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
 19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,
aus Finanzierungstätigkeit
26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

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

§ 4 Teilpläne

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

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

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

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

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

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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

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

§ 5

Haushaltssicherungskonzept

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

§ 6

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

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

§ 7

Vorbericht

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

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

§ 8

Stellenplan

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

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

(3) Dem Stellenplan ist

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

beizufügen.

§ 9

Haushaltsplan für zwei Jahre

- (1) Werden in der Haushaltssatzung Ermächtigungen für zwei Haushaltsjahre ausgesprochen, sind im Ergebnisplan die Erträge und Aufwendungen und im Finanzplan die Einzahlungen, Auszahlungen und Verpflichtungsermächtigungen für jedes der beiden Haushaltsjahre getrennt aufzuführen.
- (2) Die Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung im ersten Haushaltsjahr ist dem Rat vor Beginn des zweiten Haushaltsjahres vorzulegen.
- (3) Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 und 9, die nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind, müssen der Fortschreibung nach Absatz 2 beigelegt werden.

§ 10

Nachtragshaushaltsplan

- (1) Der Nachtragshaushaltsplan muss die Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen sowie die damit in Zusammenhang stehenden Änderungen der Ziele und Kennzahlen enthalten. Bereits über- oder außerplanmäßig entstandene Aufwendungen oder über- oder außerplanmäßig geleistete Auszahlungen müssen nicht veranschlagt werden. Satz 2 gilt für über- und außerplanmäßige zahlungswirksame Aufwendungen, bei denen die Zahlungen noch nicht erfolgt sind, entsprechend.
- (2) Werden im Nachtragshaushaltsplan Mehrerträge oder Mehreinzahlungen veranschlagt oder Kürzungen von Aufwendungen oder Auszahlungen vorgenommen, die zur Deckung über- und außerplanmäßiger Aufwendungen oder Auszahlungen dienen, so sind diese Aufwendungen oder Auszahlungen abweichend von Absatz 1 Satz 2 mit in den Nachtragshaushaltsplan aufzunehmen. Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen können unberücksichtigt bleiben.
- (3) Enthält der Nachtragshaushaltsplan neue Verpflichtungsermächtigungen, so sind deren Auswirkungen auf die mittelfristige Finanzplanung anzugeben; die Übersicht nach § 1 Abs. 2 Nr. 4 ist zu ergänzen.

Zweiter Abschnitt

Planungsgrundsätze und Ziele

§ 11

Allgemeine Planungsgrundsätze

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

§ 12

Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

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

§ 13

Verpflichtungsermächtigungen

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

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

§ 14

Investitionen

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

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

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

§ 15

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),

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

3. Finanzmittel, die in der Zahlungsabwicklung mit dem endgültigen Kostenträger oder mit einer anderen Institution, die unmittelbar mit dem endgültigen Kostenträger abrechnet, anstelle der Gemeinde vereinnahmt oder ausgezahlt werden.

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

§ 17

Interne Leistungsbeziehungen

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

§ 18

Kosten- und Leistungsrechnung

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

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

§ 19

Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

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

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

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

Dritter Abschnitt

Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

§ 20

Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

§ 21

Bildung von Budgets

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

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

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

§ 22

Ermächtigungsübertragung

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

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

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

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

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

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

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

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

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

§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

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

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

§ 25

Vergabe von Aufträgen

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

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

§ 26

Stundung, Niederschlagung und Erlass

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

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

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

Vierter Abschnitt

Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

§ 27

Buchführung

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

(2) Die Eintragungen in die Bücher müssen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorgenommen werden, so dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind. Eine Eintragung oder

eine Aufzeichnung in den Büchern darf nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Auch solche Veränderungen dürfen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiss lässt, ob sie ursprünglich oder erst später gemacht worden sind.

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

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

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

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

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

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

§ 28

Inventur, Inventar

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

(2) Forderungen und Verbindlichkeiten sind gesondert zu erfassen.

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

(4) Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt das Nähere über die Durchführung der Inventur. Die örtlichen Vorschriften müssen mindestens Bestimmungen in Ausfühung 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.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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

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

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

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

**Fünfter Abschnitt
Vermögen und Schulden**

§ 32

Allgemeine Bewertungsanforderungen

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

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

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

§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

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

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

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

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

§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

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

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

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

§ 35 Abschreibungen

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 36 Rückstellungen

(1) Pensionsverpflichtungen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften sind als Rückstellung anzusetzen. Zu den Rückstellungen nach Satz 1 gehören bestehende Versorgungsansprüche sowie sämtliche Anwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst. Für die Rückstellungen ist im

Teilwertverfahren der Barwert zu ermitteln. Der Berechnung ist ein Rechnungszinsfuß von fünf Prozent zu Grunde zu legen. Der Barwert für Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes sowie andere Ansprüche außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes kann als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge nach Satz 1 ermittelt werden. Der Prozentsatz nach Satz 5 ist aus dem Verhältnis des Volumens der gezahlten Leistungen nach Satz 5 zu dem Volumen der gezahlten Versorgungsbezüge zu ermitteln. Er bemisst sich nach dem Durchschnitt dieser Leistungen in den drei dem Jahresabschluss vorangehenden Haushaltsjahren. Die Ermittlung des Prozentsatzes ist mindestens alle fünf Jahre vorzunehmen.

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

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

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

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

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

Sechster Abschnitt Jahresabschluss

§ 37 Jahresabschluss

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

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

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

§ 38 Ergebnisrechnung

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

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

§ 39
Finanzrechnung

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

§ 40
Teilrechnungen

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

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

§ 41
Bilanz

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

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

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

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagen,
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.1.1 Grünflächen,
 - 1.2.1.2 Ackerland,
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - 1.2.2.2 Schulen,
 - 1.2.2.3 Wohnbauten,
 - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
 - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
 - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.4 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,

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 4.3 Verbindlichkeiten aus Krediten zur Liquiditätssicherung,
 - 4.4 Verbindlichkeiten aus Vorgängen, die Kreditaufnahmen wirtschaftlich gleichkommen,
 - 4.5 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - 4.6 Verbindlichkeiten aus Transferleistungen,
 - 4.7 Sonstige Verbindlichkeiten,
5. Passive Rechnungsabgrenzung zu gliedern.
- (5) In der Bilanz ist zu jedem Posten nach den Absätzen 3 und 4 der Betrag des Vorjahres anzugeben. Sind die Beträge nicht vergleichbar, ist dies im Anhang zu erläutern. Ein Posten der Bilanz, der keinen Betrag ausweist, kann entfallen, es sei denn, dass im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde.
- (6) Neue Posten dürfen hinzugefügt werden, wenn ihr Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten der Absätze 3 und 4 erfasst wird. Dies gilt nicht für Wertberichtigungen zu Forderungen. Werden Posten hinzugefügt, ist dies im Anhang anzugeben.
- (7) Die vorgeschriebenen Posten der Bilanz dürfen zusammengefasst werden, wenn sie einen Betrag enthalten, der für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde nicht erheblich ist oder dadurch die Klarheit der Darstellung vergrößert wird. Die Zusammenfassung von Posten der Bilanz ist im Anhang anzugeben. Dies gilt auch für die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen.
- (8) Die Zuordnung von Wertansätzen für Vermögensgegenstände und Schulden zu den Posten der Bilanz ist auf der Grundlage des vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplans vorzunehmen.

§ 42

Rechnungsabgrenzungsposten

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

§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

- (1) Immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben oder selbst hergestellt wurden, dürfen nicht aktiviert werden.
- (2) Bei geleisteten Zuwendungen für Vermögensgegenstände, an denen die Gemeinde das wirtschaftliche Eigentum hat, sind die Vermögensgegenstände zu aktivieren. Ist kein Vermögensgegenstand zu aktivieren, jedoch die geleistete Zuwendung mit einer mehrjährigen und einklagbaren Gegenleistungsverpflichtung verbunden, ist diese als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung aufzulösen.
- (3) Werden Ermächtigungen für Aufwendungen gem. § 22 übertragen, ist in deren Höhe im Eigenkapital eine zweckgebundene Deckungsrücklage anzusetzen. Die Auflösung ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen vorzunehmen. In Höhe der nicht in Anspruch genommenen Ermächtigungen ist diese zweckgebundene Rücklage durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

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

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

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

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

§ 44 Anhang

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

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

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

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

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

§ 45

Anlagenspiegel

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

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

§ 46

Forderungsspiegel

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

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

§ 47

Verbindlichkeitspiegel

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

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

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

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

§ 48
Lagebericht

Der Lagebericht 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 Gesamtabchluss besteht aus
 1. der Gesamtergebnisrechnung,
 2. der Gesamtbilanz,
 3. dem Gesamtanhang.
- (2) Dem Gesamtabchluss sind ein Gesamtlagebericht und ein Beteiligungsbericht beizufügen.
- (3) Auf den Gesamtabchluss sind, soweit seine Eigenart keine Abweichungen bedingt oder nichts anderes bestimmt ist, die §§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47 entsprechend anzuwenden.
- (4) Sofern in diesem Abschnitt auf Vorschriften des Handelsgesetzbuches verwiesen wird, finden diese in der Fassung des Handelsgesetzbuches vom 10. Mai 1897 (RGBl. S. 105), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24. August 2002 (BGBl. I S. 3412), entsprechende Anwendung.

§ 50
Konsolidierung

- (1) Verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen sind entsprechend den §§ 300 bis 309 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.
- (2) Stehen Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde, sind diese entsprechend Absatz 1 zu konsolidieren. Dies gilt auch, wenn der Gemeinde
 1. die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zusteht,
 2. das Recht zusteht, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzurufen und sie gleichzeitig Gesellschafterin ist oder
 3. das Recht zusteht, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit diesem Unternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung dieses Unternehmens auszuüben.
- (3) Verselbstständigte Aufgabenbereiche unter maßgeblichem Einfluss der Gemeinde sind entsprechend den §§ 311 und 312 des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren.

§ 51

Gesamtlagebericht, Gesamtanhang

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

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

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

§ 52

Beteiligungsbericht

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

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

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

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

Achter Abschnitt

Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

§ 53

Aufstellung der Eröffnungsbilanz

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

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

§ 54

Ermittlung der Wertansätze

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

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

§ 55

Besondere Bewertungsvorschriften

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

(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.

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 wird nur ein Teil der in der Gemeindeordnung enthaltenen Vorschriften geändert oder neugefasst. Zu den nachfolgenden aufgeführten Vorschriften werden im Zusammenhang mit der Vorstellung der neuen Regelung erste Erläuterungen gegeben. Die Regelungen bedürfen jedoch noch der praktischen Anwendung in allen Gemeinden des Landes.

8. Teil Haushaltswirtschaft

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

9. Teil Sondervermögen, Treuhandvermögen

- § 97 Sondervermögen
- § 98 Treuhandvermögen *(ist zur Vollständigkeit enthalten)*
- § 99 Gemeindegliedervermögen *(ist zur Vollständigkeit enthalten)*
- § 100 Örtliche Stiftungen *(ist zur Vollständigkeit enthalten)*

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

2. Die neuen haushaltsrechtliche Regelungen mit Erläuterungen

8. Teil Haushaltswirtschaft

Der 8. Teil der Gemeindeordnung (GO NRW) enthält die gesetzlichen Grundlagen für die Haushaltswirtschaft der Gemeinden. Ausgehend von den Haushaltsgrundsätzen, insbesondere dem Haushaltsausgleich i.V.m. mit dem Eigenkapital und dem Haushaltssicherungskonzept, werden im Einzelnen die Inhalte der Haushaltssatzung mit dem Haushaltsplan weitere Bewirtschaftungsgrundlagen bestimmt. Dazu werden die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung, die Kreditaufnahme, die Liquidität und das Vermögen sowie die Finanzbuchhaltung, aber auch die Aufstellung des Jahresabschlusses und die Beschlussfassung durch den Rat geregelt. Eine Besonderheit besteht in der Vorschrift „Eröffnungsbilanz“ (vgl. § 92 GO NRW), die am Anfang des Neuen Kommunalen Finanzmanagements der Gemeinden steht. Diese Vorschrift findet nur einmal Anwendung. Die weiteren Einzelheiten zur Eröffnungsbilanz werden in der Gemeindehaushaltsverordnung konkretisiert.

§ 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 aufzustellen, zu verbinden, wenn die Voraussetzungen des § 76 Abs. 1 vorliegen.

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

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

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

Zu § 75:

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

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

Auch bei der vorgenommenen Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie der Abbildung des Ressourcenverbrauchs in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gelten viele bewährte und vom Rechnungsstil der Gemeinde unabhängige Haushaltsgrundsätze ggf. in neuer Qualität weiter.

1. Zu Absatz 1:

Die Reform des gemeindlichen Haushaltrechts ermöglicht eine verbesserte Umsetzung der allgemeinen Haushaltsgrundsätze. An erster Stelle der Haushaltsgrundsatz „Sicherung der Aufgabenerfüllung“ in Satz 1. Die Reform soll dazu beitragen, dass die Gemeinde stärker als bisher ihre Haushaltswirtschaft so plant und führt, dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert ist. Die gesamte Haushaltswirtschaft ist auf dieses Ziel ausgerichtet. Diese Sicherung muss eine stetige, d.h. auf einen längeren Zeitraum ausgerichtete Erfüllung der gemeindlichen Aufgaben gewährleisten. Die gemeindliche Aufgabenerfüllung soll im aktuellen Haushaltsjahr ebenso wie in den Folgejahren leistungsfähig sein.

Die in die Zukunft gerichtete Forderung setzt eine sorgfältige Planung voraus. Daher war Bestandteil der Reform des Haushaltrechts, 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 des Jahresabschlusses, aber auch zur Rechnungsprüfung gehört. Weil die Art der gemeindlichen Aufgaben sehr vielgestaltig ist und von den örtlichen Verhältnissen abhängt, kann das Ausmaß der Erfordernisse nicht allgemein bestimmt werden, sondern bedarf einer Konkretisierung durch jede Gemeinde.

Der Haushaltsgrundsatz „Wirtschaftlichkeit“ in Satz 2 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. Der weitere Haushaltsgrundsatz „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. Der weitere Haushaltsgrundsatz „Sparsamkeit“ zeigt auf, dass die für die Haushaltsausführung vom Rat beschlossenen Ermächtigungen Höchstgrenzen für die verfügbaren Haushaltsmittel setzen. Dieser Grundsatz hat somit eine Schutzfunktion für das Budgetrecht des Rates und soll gleichzeitig zu Sicherung des gesetzlich geforderten Hausausgleichs beitragen.

Die Verpflichtung der Gemeinde, mit ihrer Haushaltswirtschaft den Erfordernissen des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts Rechnung zu tragen hat, betont die Bedeutung wirtschaftspolitischer Gesichtspunkte für die gemeindliche Haushaltswirtschaft. Es besteht auch für die Gemeinden grundsätzlich die Verpflichtung, keine Maßnahmen zu ergreifen, die zur Störung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts beitragen können. Die

Vorschrift als Regelung für die Gemeinden erfüllt gleichzeitig einen Teil der Verpflichtung des Landes, denn dieses muss darauf hinwirken, dass auch die gemeindliche Haushaltswirtschaft den konjunkturpolitischen Erfordernissen nicht entgegen steht.

2. Zu Absatz 2:

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

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

3. Zu Absatz 3:

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

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

Diese Erwägungen haben bei der Erarbeitung der o.a. Konzeption dazu geführt, die Ausgleichsrücklage nach dem in Satz 2 benannten Anteil am Eigenkapital zu bemessen. Weil aber Steuern und Zuwendungen als wesentliche Einnahmequellen der Gemeinde deren Ertragskraft maßgeblich bestimmen und sich Eigenkapital bildend

auswirken, ist die Höhe der Ausgleichsrücklage auf ein Drittel der durchschnittlichen (Netto-) Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen in den drei Jahren vor dem Eröffnungsbilanzstichtag begrenzt worden.

Für die Ermittlung der Höhe der Ausgleichsrücklage sind daher 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 z.B.

- Grundsteuer A und B,
- Gewerbesteuer,
- Vergütungssteuer,
- Hundesteuer,
- sonstige Steuereinnahmen,
- Einkommensteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Umsatzsteuerbeteiligung der Gemeinden,
- Schlüsselzuweisungen an die Gemeinden,
- Ausgleichszahlungen Familienleistungsausgleich an die Gemeinden,
- Schulpauschale,
- 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.

Außerdem gebietet die das kamerale Rechnungswesen prägende ausschließliche Geldverbrauchsbehandlung (Zahlungspolitik) den Begriff „Netto“ unter Beachtung des Kassenwirkksamkeitsprinzips zu gebrauchen. In die Betragsermittlung dürfen daher nur die jahresbezogenen tatsächlich kassenwirksam gewordenen Einnahmen von zulässigen Zahlungsarten einbezogen werden. Nur die realen Zahlungsdaten sichern die erforderliche Objektivität. In die Ermittlung der Höhe der Ausgleichsrücklage ist nicht die Gewerbesteuerumlage einzubeziehen. Sie stellt im gemeindlichen Haushalt eine Ausgabe und keine Einnahme im o.a. Sinne dar. Nach der gesetzlichen Vorschrift sind aber nur Einnahmen der Berechnung der Ausgleichsrücklage zu Grunde zu legen.

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

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.

4. Zu Absatz 4:

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. 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 durch die Beträge „gedeckt“ werden können. Die Vorschrift regelt die Voraussetzungen aufsichtsbehördlichen Handelns bei einem nicht erreichten Haushaltsausgleich gegenüber der Gemeinde, wenn zur Deckung des Fehlbedarfs eine Verringerung der allgemeinen Rücklage vorgesehen wird.

Verringert sich das Eigenkapital der Gemeinde nach dem vollständigen Verzehr der Ausgleichsrücklage weiter, kann ohne weitere aufsichtsrechtliche Prüfung die Gefährdung einer geordneten Haushaltswirtschaft dieser Gemeinde nicht mehr ausgeschlossen werden. Daher bedarf jede geplante Verringerung des Eigenkapitals der Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde. Die unmittelbare Verbindung zwischen dem jährlichen Haushaltsausgleich und dem Eigenkapital sowie die stärkere Gewichtung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft hat zu einem Stufenmodell für die Beteiligung der Aufsichtsbehörde in Abhängigkeit von der aktuellen haushaltswirtschaftlichen Lage der Gemeinde geführt.

Stufenmodell der Verringerung der allgemeinen Rücklage	
1.	Haushaltsausgleich im Haushaltsjahr nach § 75 Abs. 2 GO NRW erreicht (Anzeigepflicht),
2.	Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage im Haushaltsjahr nach § 75 Abs. 2 GO NRW (Anzeigepflicht),
3.	Verringerung der allgemeinen Rücklage <ul style="list-style-type: none"> 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 2 „Stufenmodell der Verringerung der allgemeinen Rücklage“

Durch die Regelungen wird eine stärkere Verflechtung der mittelfristigen haushaltswirtschaftlichen Planung mit der Sicherung der stetigen Aufgabenerfüllung und den aufsichtsrechtlich gestuften Maßnahmen hergestellt.

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 tat-

sächliche Inanspruchnahme des Eigenkapitals im Jahresabschluss. Sie ist auch bei der Beurteilung eines Haushaltssicherungskonzeptes zu beachten.

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 GO NRW) und bedarf einer Festsetzung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW). In diesem Fall ist der kommunale Haushalt nicht ausgeglichen, auch wenn der Fehlbedarf im Ergebnisplan durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage „gedeckt“ werden kann.

Die Aufsichtsbehörde hat 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 Kommune muss daher ihrer Aufsichtsbehörde die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnisplanung aufzeigen und die in der Haushaltssatzung festgesetzte Verringerung der allgemeinen Rücklage erläutern. Dem Haushaltsplan ist daher eine Übersicht über die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals beizufügen (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW). Dafür kann nachfolgendes Schema genutzt werden:

Entwicklungsschema zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals
Eigenkapital Vorvorjahr

Allgemeine Rücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+ Ausgleichsrücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+ Sonderrücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+/- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
= Eigenkapital Vorjahr
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des laufenden Haushaltsjahres (nach beschlossenen Ergebnisplan)
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des zu planenden Haushaltsjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans - Hj)

= Plan Eigenkapital des Haushaltsjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des ersten Planungsjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 1)

= Plan Eigenkapital des ersten Planungsjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des zweiten Planungsjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 2)

= Plan Eigenkapital des zweiten Planungsjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des dritten Planungsjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 3)

= Plan Eigenkapital des dritten Planungsjahres

Abbildung 3 „Entwicklung des Eigenkapitals“

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

Die Aufsichtsbehörde muss bei der Erteilung der Genehmigung nach § 75 Abs. 4 GO NRW 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 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 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 von der Kommune wirksame Konsolidierungsmaßnahmen verlangen.

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. Von der Genehmigungsfiktion des § 75 Abs. 4 Satz 2 GO NRW kann jedenfalls dann Gebrauch gemacht werden, wenn keine durchgreifenden haushaltswirtschaftlichen Gründe gegen die vorgesehene Verringerung der allgemeinen Rücklage durch die Kommune sprechen.

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.

Wird in der dem Haushaltsplan beizufügenden „Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals“ von der Kommune 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 Kommune, 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 Kommune vorliegen. Ist dies der Fall, muss die Genehmigung die Kommune auch zukunftsbezogen zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verpflichten. Diese aufsichtsrechtlichen Maßnahmen zielen darauf ab, frühzeitig einzugreifen, um zu verhindern, dass der Eigenkapitalverzehr eine unbeherrschbare Dynamik annimmt. Dies liegt auch im Interesse der Kommunen.

In den Fällen, in denen die Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW mit der 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.

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.

5. Zu Absatz 5:

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 Bewirtschaftung des Haushalts im Haushaltsjahr kann es sich ergeben, dass die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 GO NRW trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans 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.

In einem solchen Fall kann sich auch ergeben, dass so eine erhebliche Veränderung der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres eingetreten ist, dass der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird. In diesem Fall ist der Schwellenwert des § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW überschritten und löste für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Gleichwohl kann die Aufsichtsbehörde auch noch Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen.

6. Zu Absatz 6:

Für jedes Haushaltsjahr ist für den neuen Haushaltsplan neben dem Ergebnisplan auch ein Finanzplan aufzustellen. In diesem werden vor allem die Zahlungen für Investitionen ausgewiesen und diese durch den Rat ermächtigt. Der Finanzplan dient aber auch der Finanzierungsplanung, da dieser neben den Zahlungen für Investitionen auch die Finanzbedarfe für die laufende Verwaltungstätigkeit und die Bedarfe aus der Finanzierungstätigkeit (Kreditaufnahme für Investitionen und Tilgung von Krediten) ausweist. Auch wenn im NKF die neue Steuerung der Gemeinde sich auf die Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan bezieht, ist gleichzeitig auch die Liquidität und die Finanzierung der Investitionen sicherzustellen. Diese haben weiterhin eine so große Bedeutung für die Gemeinden, dass sie deshalb zu einem Haushaltsgrundsatz erhoben worden sind. In diesem Zusammenhang wird durch § 89 Abs. 1 GO NRW näher bestimmt, dass die Gemeinde ihre Zahlungsfähigkeit insgesamt durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen hat.

Die Sicherstellung der Liquidität hat so eine große Bedeutung, dass eine weitere Regelung darüber in § 30 Abs. 6 GemHVO NRW enthalten ist und örtliche Vorschriften die notwendigen Bestimmungen dazu enthalten müssen (vgl. § 31 GemHVO NRW). 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 hinauschiebt oder durch Niederschlagung und Erlass auf die Durchsetzung ihrer Ansprüche verzichtet (vgl. § 23 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW).

7. Zu Absatz 7:

Das Eigenkapital einer Gemeinde kann seine Funktion nur erfüllen, solange es nicht durch Verluste aufgezehrt worden ist. Aus diesem Grunde soll bei Gemeinden, deren weitere Entwicklung mit erheblichen Risiken behaftet ist, bedarf 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 Aufangregelung. Ob eine Überschuldung vorliegt, ist aus der Bilanz der Gemeinde ablesbar.

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 übersteigen. Liegt eine Überschuldung vor, weist das Eigenkapital einen negativen Betrag (< 0 Euro) auf, der als Summe aus den Ansätzen der Bilanzposten „Allgemeine Rücklage“, „Sonderrücklagen“, „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 - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert ausgewiesen werden. Das nachfolgende Schema zeigt diesen gesonderten Bilanzansatz auf.

Bilanzansatz „Negatives Eigenkapital“	
<u>Aktiva</u>	<u>Passiva</u>
1. Anlagevermögen	1. Eigenkapital
1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände	1.1 Allgemeine Rücklage
1.2 Sachanlagen	1.2 Sonderrücklagen
1.3 Finanzanlagen	1.3 Ausgleichsrücklage
1. Umlaufvermögen	1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
1.1 Vorräte	2. Sonderposten
1.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	3. Rückstellungen
1.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens	4. Verbindlichkeiten
2.4 Liquide Mittel	5. Passive Rechnungsabgrenzung
3. Aktive Rechnungsabgrenzung	
4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	

Abbildung 4 „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 Absatz 4 zu erhalten, muss die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde die voraussichtliche haushaltsverträgliche Entwicklung des Eigenkapitals innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzeigen. Eine entsprechende Übersicht ist dem Haushaltsplan beizufügen (vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 7 GemHVO NRW).

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 (vgl. Abbildung 3), tritt unmittelbar als Rechtsfolge 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 die Aufsichtsbehörden bei ihrer Genehmigung zur Verringerung der allgemeinen Rücklage von der Gemeinde die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes verlangen kann. Insbesondere in diesen Fällen ist im Rahmen der Aufstellung und Umsetzung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW eine enge Zusammenarbeit zwischen der Gemeinde und ihrer Aufsichtsbehörde zur Beseitigung der entstandenen Fehlentwicklung notwendig.



§ 76

Haushaltssicherungskonzept

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

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

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

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

Zu § 76:**1. Zu Absatz 1:****1.1. Allgemeines**

Diese 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. Stärker und zukunftsorientierter als bisher soll daher das Instrument „Haushaltssicherungskonzept“ dazu dienen, 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.

In den Nummern 1 bis 3 dieses Absatzes 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 Haushaltssicherungsmaßnahmen erheblich erschwere, wenn nicht gar unmöglich mache. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass bei einem unausgeglichenen 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.

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 fest zu legen.

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. 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).

1.2 Zu Satz 1 Nummer 1:

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 am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird, löst dies unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus.

Diese Verpflichtung 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 des Schwellenwertes nach § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW geplant wird. Die dadurch aufgezeigte rasante Verringerung des Eigenkapitals erfordert besonders schnell wirkende Konsolidierungsmaßnahmen, ggf. auch mit erheblichem Volumen, um eine drohende Überschuldung zu verhindern.

1.3 Zu Satz 1 Nummer 2:

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 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 nach-

haltig 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 Planungs Jahren 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. Die von der Gemeinde im Haushaltssicherungskonzept vorgesehenen Konsolidierungsmaßnahmen 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 Ansatzes der allgemeinen Rücklage vorzunehmen.

1.4 Zu Satz 1 Nummer 3:

Wird bei der Aufstellung des Haushalts für das neue Haushaltsjahr von der Gemeinde ein vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung geplant, entsteht eine Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Ein solcher 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, wenn der Haushalt für das Haushaltsjahr, in dem der 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 die folgenden drei Planungsjahre 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. Die Gemeinde muss in ihrem Haushaltssicherungskonzept darlegen, wie sie gleichwohl versuchen will, den Haushaltsausgleich in diesen Planungs Jahren wieder zu erreichen. Sie muss aber auch darstellen, wie sie wegen der in diesen Jahren vorgesehenen negativen Jahresergebnisse, die zum vollständigen Verzehr des Eigenkapitals führen würden, gegensteuert und die Überschuldung nach § 75 Abs. 7 GO NRW vermeidet. Ihre konkrete Planung soll die Gemeinde mit einer Berechnung untermauern, die gleichzeitig auch eine Umkehr im haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde mit dem Ziel der Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs aufzeigen sollte. Nicht nur aus Gründen des Budgetrechts des Rates und seiner Zuständigkeit für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe h) GO NRW) bedarf es in einer solchen wirtschaftlichen Lage der Gemeinde einer intensiven Beteiligung des Rates der Gemeinde.

Das daraus entstandene Haushaltssicherungskonzept begründet das sich daran anschließende Handeln der Aufsichtsbehörde, denn aus diesem Bestandteil des Haushaltsplans geht hervor, ob und wie ein vollständiger Verzehr der allgemeinen Rücklage in den Planungs Jahren der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorgesehen ist. Dies ermöglicht der Aufsichtsbehörde die notwendigen Schritte zur Genehmigung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 2 GO NRW einzuleiten.

1.5 Zu Satz 2:

Weil in der künftigen Haushaltswirtschaft der Gemeinde dem Jahresabschluss die gleiche Bedeutung zukommt wie der Haushaltssatzung bzw. dem Haushaltsplan, ist die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auf den Jahresabschluss ausgedehnt worden. Liegt bei der Bestätigung des Jahresabschlusses durch den Bürgermeister 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 die Vorlage des Haushaltssicherungskonzeptes bei der Aufsichtsbehörde der Gemeinde bis zur Anzeige des festgestellten Jahresabschlusses hinaus gezögert 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.

2. Zu Absatz 2:

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 Grundlage wieder hergestellt wird, nach der das Vorliegen einer Genehmigungsfähigkeit anzunehmen ist, wenn der originäre jährliche Haushaltsausgleich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung wieder erreicht wird, also am Ende des dritten 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 hat insgesamt fünf Jahre, also das laufende Jahr, das zu planende Haushaltsjahr sowie die drei anschließenden Planungsjahre umfasst.

In ihrem Haushaltssicherungskonzept hat die Gemeinde 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. 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 erfasst.

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 Konsolidierungsmaßnahmen unmittelbar aus dem Haushaltsplan ablesen.

Die Verpflichtung für die Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes und der Anlass für eine Aufstellung können künftig 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 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.

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 dadurch 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. Haushaltssicherungskonzept zum Stichtag der Eröffnungsbilanz

Auch ohne ausdrücklichen Verweis in § 92 GO NRW auf die Vorschrift des § 76 GO NRW kann zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bestehen, das dann Bestandteil des Haushaltsplans des ersten Haushaltsjahres mit doppischen Rechnungswesen wird. Diese Pflicht entsteht, wenn in der aufgestellten Eröffnungsbilanz eine Überschuldung der Gemeinde nach § 75 Abs. 7 GO NRW gegeben ist. Eine solche wirtschaftliche Lage, in der die Gemeinde über kein Eigenkapital mehr verfügt, wird dadurch dokumentiert, dass auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz ein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt ist. Das Fehlen von Eigenkapital legt offen, dass bei der Gemeinde gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und eine unzulässige bilanzielle Überschuldung eingetreten ist (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW).

Das Verbot der Überschuldung sowie das Gebot nach § 75 Abs. 2 GO NRW, den Haushalt in jedem Jahr auszugleichen, verpflichten die Gemeinde zur Beseitigung der Überschuldung und zur nachhaltigen Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft. Deshalb wird die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auslöst. Die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist durch die eingetretene Überschuldung als nachhaltig gefährdeter zu bewerten, als wenn die Gemeinde plant, ihr vorhandenes Eigenkapital voraussichtlich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzubreuchen. Dieses Ergebnis leitet sich aus Vorgaben des § 75 GO NRW und der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW ab (Erst-Recht-Schluss). Dies entspricht auch dem Normzweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften.

Wenn in Einzelfällen in den Haushaltsjahren nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz im Ergebnisplan einer Gemeinde für das erste Haushaltsjahr und/oder die weiteren Haushaltsjahre kein negatives Jahresergebnis oder ein negatives Jahresergebnis unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW ausgewiesen wird, entbindet die nicht die Gemeinde von der Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Auch dann muss dem in der Vergangenheit entstandenen strukturellen Defizit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft weiterhin mit entsprechenden Konsolidierungsmaßnahmen begegnet werden. Erst wenn gewährleistet ist, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr anzusetzen ist, kann ein Haushaltssicherungskonzept entbehrlich werden.

Weitere Erläuterungen zum Haushaltssicherungskonzept finden sich auch unter § 5 GemHVO NRW.



§ 77

Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung

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

Zu § 77:

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. Das nachfolgende Schema zeigt dies im Einzelnen unter Beachtung der Regelungen dieser Vorschrift auf.

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

Abbildung 5 „Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“

Diesen Grundsätzen entsprechend sind auch die in der Bilanz anzusetzenden Forderungen (bestehende Ansprüche) der Gemeinde zu gliedern (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 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. § 23 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW).

1. Zu Absatz 1:

Ob eine Gemeinde Abgaben erheben kann, ist nicht Inhalt des Haushaltsrechts, sondern des Abgabenrechts, durch das die Abgabepflicht sowie die Art und Höhe der Abgabe bestimmt wird. Insoweit wird auf die Steuergesetze, z.B. Grundsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz und das sonstige Abgabenrecht, insbesondere auf die Vor-

schriften des Kommunalabgabengesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (KAG) vom 21.10.1969 (GV. NRW. S. 712) in der derzeit geltenden Fassung verwiesen (SGV. NRW. 610). Diese Vorschrift ist daher eine Einordnungsregelung bezüglich der Stellung von Abgaben und ihre Erhebung innerhalb der gemeindlichen Haushaltswirtschaft.

2. Zu Absatz 2:

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:

Im Rahmen des Bedarfsdeckungsprinzips wird auch die Aufnahme von Krediten zugelassen, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. 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.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 78
Haushaltssatzung

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

Zu § 78:

1. Zu Absatz 1:

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

Die Haushaltssatzung bindet in die Verwaltung der Gemeinde. Diese wird durch die Haushaltssatzung ermächtigt, die im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen für die dort ausgewiesenen Zwecke in Anspruch zu nehmen, Verpflichtungen einzugehen, aber auch Kredite aufzunehmen. 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.

Eine unmittelbare Wirkung für den Bürger hat die Haushaltssatzung nur in einem eingeschränkten Umfang, z.B. dadurch, dass durch die Satzung auch die Steuersätze der Steuerarten, die für jedes Haushaltsjahr neu festzusetzen sind, festgesetzt werden. Die Haushaltssatzung muss inhaltlich nach dem vom Innenministerium bekannt gegebenen Muster und mit den darin aufgezeigten Bestimmungen aufgebaut sein. Das Muster ist für die Ausgestaltung der jährlichen Haushaltssatzung verbindlich (vgl. nachfolgendes Gliederungsschema und Nummer 1.1.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

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 6 „Gliederung der Haushaltssatzung

2. Zu Absatz 2:**2.1 Festsetzung im 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).

2.2 Festsetzung im Finanzplan

Der Finanzplan beinhaltet alle 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).

2.3 Kreditermächtigung

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen 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 als nicht ausreichend zu bewerten ist, 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).

2.4 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). 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 muss sich im Rahmen der finanziellen Leistungskraft der Gemeinde halten.

2.5 Verzehr des Eigenkapitals

2.5.1 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.

2.5.2 Verringerung der allgemeinen Rücklage

Die geplante Verringerung der allgemeinen Rücklage (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW) ist in der Haushaltssatzung für das Haushaltsjahr festzusetzen. Kann ein Fehlbetrag 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 (vgl. § 75 Abs. 4 GO NRW). In diesem Fall gilt der gemeindliche Haushalt als nicht ausgeglichen, auch wenn der Fehlbetrag im Ergebnisplan durch eine Verringerung der allgemeinen Rücklage „gedeckt“ werden kann.

2.6 Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung

Dem Gebot, die Zahlungsfähigkeit sicherzustellen, kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn ihr auch ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite zur Liquiditätssicherung aufzunehmen. Daher ist der Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung festzusetzen (vgl. § 89 GO NRW). 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 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 bedarf einer Veranschlagung eines Betrages für Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan nicht, gleichwohl aber der Erfassung des Ist-Wertes am Abschlussstichtag.

2.7 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 Nachtragsatzung zur Haushaltssatzung.

2.8 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 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“ dazu dienen, die dauerhafte Leistungsfähigkeit der Gemeinde zu sichern bzw. wieder herzustellen.

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).

2.9 Weitere Vorschriften

Die Haushaltssatzung kann weitere Vorschriften enthalten, die sich auf die Erträge und die Aufwendungen des Ergebnisplans (vgl. § 2 GemHVO NRW), Einzahlungen und Auszahlungen des Finanzplans (vgl. § 3 GemHVO NRW), den Stellenplan des Haushaltsjahres (vgl. § 8 GemHVO NRW) und das Haushaltssicherungskonzept (vgl. § 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW) beziehen. Es wird damit zugelassen, auch andere Fragen von Bedeutung für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde durch die Haushaltssatzung zu klären, z.B. die Festsetzung von Wertgrenzen (vgl. § 4 Abs. 4 oder § 14 Abs. 3 GemHVO NRW), wenn diese nicht Gegenstand der Hauptsatzung der Gemeinde sind. Aber auch Vorbehalte bei der 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, gehören dazu. Die Gemeinde muss sich dabei 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) und nur Bestimmungen enthalten dürfen, die nicht die Geltungsdauer der Haushaltssatzung überschreiten (zeitliches Bepackungsverbot). Zulässige Ausnahmen vom zuletzt genannten Verbot stellen die gesetzlichen Vorschriften für die Gemeinden über die Geltungsdauer z.B. von Kreditermächtigungen oder Verpflichtungsermächtigungen dar.

3. Zu Absatz 3:

3.1 Zu Satz 1:

Die Haushaltssatzung tritt mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr. Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich 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.

3.2 Zu Satz 2:

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. Davon wird durch Absatz 3 Satz 2 jedoch eine Ausnahme zugelassen, nach der in der Haushaltssatzung Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre, jedoch nach Jahren getrennt, erfolgen können. Mit dieser Möglichkeit sollen die Gemeinden in die Lage versetzt werden, ihre ertrags- und finanzwirtschaftlichen sowie vermögenswirksamen Entscheidungen schon für einen längeren Zeitraum im Voraus satzungsrechtlich festzusetzen. 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.

Eine Zusammenfassung von zwei Jahren zu einer Rechnungsperiode ist aber nicht zulässig. Außerdem führt eine Festsetzung für zwei Haushaltsjahre in der Haushaltssatzung dazu, dass die drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahre an das zweite Haushaltsjahr anzubinden sind. Auch deshalb 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.

4. Zu Absatz 4:

Die Regelung, das Haushaltsjahr ist das Kalenderjahr ist eine weitere Ausprägung des Jährlichkeitsprinzips in der gemeindlichen Haushaltswirtschaft. Die zeitliche Deckung des Haushaltsjahres mit dem Kalenderjahr erleichtert auch die jahresbezogene Aufstellung des Jahresabschlusses, denn durch sie wird die periodengerechte Zuordnung von Erträgen und Abwendungen sowie die Rechnungsabgrenzung einschließlich des Rahmens der zeitlichen Buchungen bestimmt.

Dadurch dass das Kalenderjahr auch das Haushaltsjahr ist, besteht 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 in der Bekanntmachung der Neufassung vom 24.04.1980 GV. NRW. S. 546, SGV. NRW. 790).

Von dieser Bindung für einzelne Bereiche wird eine Ausnahme zugelassen, wenn durch Gesetz oder Rechtsverordnung etwas anderes bestimmt ist. Für den Bereich der gemeindlichen Kernverwaltung besteht derzeit keine besondere Regelung.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 79
Haushaltsplan

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

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

Die Vorschriften über die Sondervermögen der Gemeinde bleiben unberührt.

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

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

Zu § 79:

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. 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. Weitere Erläuterungen zum gemeindlichen Haushaltsplan werden auch unter den Vorschriften des ersten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung gegeben.

1. Zu Absatz 1:

Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten. Die Neufassung des Grundsatzbestimmungen für den gemeindlichen Haushaltsplan berücksichtigt die Änderungen des Rechnungsstils sowie den neuen Rechnungsstoff. Deshalb werden zukünftig Erträge und Aufwendungen sowie Ein- und Auszahlungen die Grundlage der Planung, der Bewirtschaftung und des Jahresabschlusses sein. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuerungserfordernissen des Rates und den Informationsbedürfnissen der Öffentlichkeit zu einer Änderung des Aufbaus, des Detaillierungsgrades sowie der Darstellungsform des Haushaltsplans. Der 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.

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:

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 kommunalen Selbstverwaltung bei. Der 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 des Haushaltsplans. Die Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der kommunalen 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 N G	Der neue Haushaltsplan			
	Ergebnisplan		Finanzplan	
	- Erträge		- Einzahlungen	
	- Aufwendungen		- Auszahlungen	
		- Investitionen		
Gliederung der Gesamtebene in produktorientierte Teilpläne (17 Produktbereiche)				
mit Teilergebnisplänen			mit Teilfinanzplänen	
Ziele und Kennzahlen zur örtlichen Aufgabenerfüllung und weitere Daten				

Abbildung 7 „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.

2.2 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.

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).

2.3 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.

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).

2.4 Die Teilpläne

Die Untergliederung 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.

2.5 Das Haushaltssicherungskonzept

Wie bisher ist das Haushaltssicherungskonzept, wenn ein solches erstellt werden muss, ein Bestandteil des Haushaltsplans (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, dieser Ursache entgegen zu wirken. Dann wird das Haushaltssicherungskonzept bereits für das Haushaltsjahr zu einem gewichtigen und brauchbaren Bestandteil des neuen Haushaltsplans der Gemeinde.

2.6 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 weitere Unterlagen zur Beratung und Entscheidung über den Entwurf vorgelegt werden. Nach § 1 Abs. 2 GemHVO NRW sind dem Haushaltsplan die in der nachfolgenden Übersicht aufgeführten haushaltswirtschaftlichen Unterlagen beizufügen.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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 Vorjahres <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 bestehenden und die geplanten Verpflichtungsermächtigungen?	§ 85 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 4 und § 13 GemHVO NRW sowie Nr. 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 und § 13 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	§ 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 7 und		

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

<p>NRW <u>Prüfungsauftrag:</u> Gibt die Übersicht einen ausreichenden Überblick über die voraussichtliche Entwicklung des Eigenkapitals unter Berücksichtigung der einschlägigen Bilanzposten?</p>	<p>§ 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO NRW</p>		
<p>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?</p>	<p>§§ 97 und 114 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO NRW sowie weitere einschlägige Rechtsvorschriften</p>		
<p>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?</p>	<p>§ 108 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 9 GemHVO NRW sowie weitere einschlägige Rechtsvorschriften</p>		
<p>Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben (in kreisfreien Städten) <u>Prüfungsauftrag:</u> Geben die Übersichten einen ausreichenden Überblick über die Bezirke und die darauf bezogene Haushaltswirtschaft?</p>	<p>§ 37 Abs. 3 und 4 GO NRW i.V.m. § 1 Abs. 2 Nr. 10 GemHVO NRW</p>		

Abbildung 8 „Haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde“

Im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde auch die o.a. Unterlagen vorzulegen. Für die Prüfung dieser Unterlagen stellt der jeweils dazu aufgeführte Prüfungsauftrag nur ein Beispiel dar, das Anlass für die eigenständige Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung geben soll.

Diese Unterlagen sind für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde 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.

3. Zu Absatz 3:

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

Gleichwohl ist der Haushaltsplan die Grundlage für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Er ist nach Maßgabe dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes erlassenen Vorschriften für die Haushaltsführung der Gemeinde verbindlich. Klargestellt wird dazu, dass diese Verbindlichkeit keine Außenwirkung entfaltet, so dass durch den Haushaltsplan Ansprüche und Verbindlichkeiten Dritter weder begründet noch aufgehoben werden. Außerdem müssen die Einzelpositionen im Haushaltsplan nach Summe und Zweckbestimmung hinreichend bestimmt sein. Dieser Grundsatz der Spezialität der Veranschlagung wird durch die Vorschriften in den §§ 2, 3, 4 und 11 GemHVO NRW näher ausgefüllt. Dadurch tritt mit Beschluss des Rates über die Haushaltssatzung eine wirksame Bindung der gemeindlichen Verwaltung an den Willen des Rates ein. Dem Grundsatz der sachlichen Bindung wird damit Genüge getan.



§ 80

Erlass der Haushaltssatzung

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

Zu § 80:

Der Wechsel des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über das Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und den Bürgermeister erfordert. Sie sind übernommen, aber redaktionell angepasst worden. Die nachfolgende Übersicht zeigt die Verfahrensschritte auf.

Erlass der Haushaltssatzung	Datum	Bemerkungen
Aufstellung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen durch den Kämmerer und Bestätigung 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 und Festlegung einer Frist für die Erhebung von Einwendungen an mindestens 14 Tagen (§ 80 Abs. 3 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 Haushaltsjahres 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 der Haushaltssatzung (§ 80 Abs. 6 GO NRW; sie soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 9 „Erlass der Haushaltssatzung“

Für den Erlass der jährlichen Haushaltssatzung sind - wie aufgezeigt - den Gemeinden mehrere Verfahrensschritte vorgegeben. Über diese soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung informieren. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, soll durch die Übersicht auch für die Gemeinden erleichtert werden.

1. Zu Absatz 1:

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

Der Begriff „Feststellung“ aus dem kameraleen Recht (vgl. *bisherige Fassung des § 79 Abs. 2 Satz 1 GO NRW* „Der Bürgermeister leitet den von ihm festgestellten Entwurf dem Rat zu.“) findet im NKF wie im kaufmännischen Rechnungswesen der privaten Wirtschaft, d.h. vergleichbar mit dem Handelsrecht (vgl. *§ 96 Abs. 1 Satz 1 GO NRW* „Der Rat stellt ... den ... geprüften Jahresabschluss ... fest.“), Anwendung. Der Bürgermeister bleibt aber für die Vorlage des Entwurfs an den Rat - wie bisher - zuständig. Er ist nicht verpflichtet, den Entwurf des Kämmerers unverändert dem Rat zuzuleiten. 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.“

2. Zu Absatz 2:

Der Bürgermeister leitet den von ihm bestätigten Entwurf der Haushaltssatzung dem Rat zu. 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.

Macht der Kämmerer davon Gebrauch, ist der Bürgermeister verpflichtet, diese mit dem Entwurf dem Rat vorzulegen. Aus dieser Verpflichtung des Bürgermeisters ergibt sich, dass der Kämmerer seine Stellungnahme schriftlich abzugeben hat, zumal auch die Regelung in Absatz 2 nicht vorsieht, dass die abweichende Auffassung des Kämmerers in den Beratungen des Rates nur vom Bürgermeister vorzutragen ist. Den Ratsmitgliedern wird mit dieser Vorschrift die Möglichkeit verschafft, sich vor Eintritt in die Beratungen über den Entwurf der Haushaltssatzung mit den unterschiedlichen Auffassungen des Kämmerers und des Bürgermeisters eingehend befassen zu können, die Argumente von Kämmerer und Bürgermeister zu werten und sich dazu eine Meinung zu bilden.

3. Zu Absatz 3:

Mit der Neufassung der Vorschrift soll eine bürgerfreundlichere Gestaltung des Aufstellungsverfahrens des gemeindlichen Haushalts erreicht werden. Zu diesem Zweck wird der Entwurf des Haushaltsplans für das neue Haushaltsjahr während des Beratungsverfahrens im Rat den Einwohnern und Abgabepflichtigen zur Einsichtnahme verfügbar gemacht. So können sich diese mit den im Entwurf enthaltenen Vorstellungen der gemeindlichen Verwaltung über die zukünftige Entwicklung ihrer Gemeinde noch intensiver als bisher auseinander setzen, dazu Vorschläge machen und ggf. auch Einwendungen dagegen erheben. Damit der Rat rechtzeitig vor seinem Beschluss über die Haushaltssatzung über die Einwendungen in öffentlicher Sitzung beraten und 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. Dabei bleibt es aber der Gemeinde überlassen, ob sie den Haushaltsplan in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise ihre Einwoh-

ner und Abgabepflichtigen darüber informiert. Diese besondere Vorschrift über den Zugang zu amtlichen Unterlagen der Gemeinde lässt die Vorschriften des Informationsfreiheitsgesetzes unberührt.

Auch wenn aus dem Regelungstext ableitbar wäre, dass der Entwurf der Haushaltssatzung nach der Zuleitung an den Rat bekannt zu machen sei, so liegt für eine solche Vorgehensweise jedoch noch kein ausreichender förmlicher Status der Haushaltssatzung vor. Der Gesetzgeber hat nämlich keine materielle Änderung der bisherigen Vorschrift, also eine Bekanntgabe der Haushaltssatzung bereits im Rahmen einer „Vorläufigkeit“, gewollt, sondern die Verbesserung der Bürgerfreundlichkeit zum Zeitpunkt des Entwurfs der Haushaltssatzung. Daher sind wie bereits in § 79 Abs. 3 GO NRW – a.F. – enthalten, die Vorstellung der künftigen Haushaltssatzung und die Einsichtnahme in den Haushaltsplan die Inhalte der Bekanntgabe zum Zeitpunkt der Zuleitung des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen an den Rat. Nur mit dieser Kenntnis ist es Einwohnern und Abgabepflichtigen möglich ggf. Einwendungen erheben zu können, über die dann der Rat in öffentlicher Sitzung zu beschließen hat. Die Haushaltssatzung ist nämlich erst nach Beschlussfassung durch den Rat nach Absatz 5 bekannt zu machen, um ihr durch ihr In-Kraft-Treten die erforderlich rechtliche Verbindlichkeit zu geben.

Weicht der Bürgermeister von dem ihm vorgelegten Entwurf der Haushaltssatzung 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 dem Rat vorzulegen. Diese Stellungnahme ist nicht ein Teil des Entwurfs der Haushaltssatzung, der zur Einsichtnahme verfügbar zu halten ist. Sie berührt lediglich das Aufstellungsverfahren des Entwurfs der Haushaltssatzung mit ihren Anlagen, über dessen Ergebnis der Rat zu beschließen hat. Daher bedarf es keiner Informationen darüber im Rahmen der Bekanntgabe des Entwurfs. Es ist ausreichend, wenn der Rat im Beratungsverfahren vor dem Beschluss über die Einwendungen Dritter auch über die abweichende Auffassung des Kämmerers zum Entwurf informiert ist. Die schriftliche Stellungnahme des Kämmerers über seine abweichende Auffassung ist nur Teil der vom Bürgermeister erstellten Beschlussvorlage und nicht Teil des Entwurfs der Haushaltssatzung, auch dann nicht, wenn im Ergebnis der Rat der Auffassung des Kämmerers folgt.

4. Zu Absatz 4:

Die Übernahme der bisherigen Vorschrift 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 seiner Beratungen über den Entwurf der eingebrachten 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.

Auch das bisherige Recht des Kämmerers wird uneingeschränkt beibehalten, wenn er eine abweichende Auffassung zum durch den Bürgermeister veränderten Entwurf vertritt. 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 nicht vom Bürgermeister, sondern nur vom anwesenden Kämmerer selbst vorgetragen werden.

5. Zu Absatz 5:

5.1 Anzeige an die Aufsichtsbehörde

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde spätestens einen Monat vor Beginn des Haushaltsjahres ihrer Aufsichtsbehörde die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen anzuzeigen. 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 nach der o.a. Vorschrift dem Haushaltsplan beizufügenden Unterlagen werden im Einzelnen unter dieser Vorschrift vorgestellt.

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 oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

5.2 Anzeige des neuen NKF-Haushalts

Die Anwendung des neuen Rechnungswesens sowie die erstmalige Veranschlagung des Ressourcenaufkommens und des Ressourcenverbrauchs im Haushaltsplan erfordern es für den ersten neuen Haushaltsplan, dass zu diesem Zeitpunkt die Eröffnungsbilanz in einer hinreichend verlässlichen und gefestigten Fassung mit belastbaren Daten verfügbar sein muss. Im Rahmen der Anzeige des ersten neuen Haushalts im doppelten Rechnungswesen muss der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit eingeräumt werden, zur sachgerechten Bewertung des neuen Haushaltsplans sich auch über die Eröffnungsbilanz als wesentliche Ausgangsbasis für die gemeindliche Haushaltswirtschaft zu informieren. Daher sollte möglichst die bestätigte Eröffnungsbilanz für die Aufsichtsbehörde verfügbar sein. Dies gilt nicht nur dann, wenn die Gemeinde erst ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung erfasst, sondern auch zu jedem vorherigen Stichtag „1. Januar“ des Haushaltsjahres, ab dem eine Gemeinde ihre Geschäftsvorfälle im neuen Rechnungswesen erfasst.

5.3 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 eine Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 75 Abs. 4 GO NRW in der Haushaltssatzung festgesetzt, so darf die Haushaltssatzung erst nach Erteilung der Genehmigung dieser vorgesehenen Verringerung bekannt gemacht werden, auch wenn dies nicht ausdrücklich in dieser Vorschrift geregelt wurde. Wird die Haushaltssatzung vor der Genehmigung bekannt gemacht, tritt sie nicht in Kraft, sondern bleibt bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam.

Die Haushaltssatzung tritt grundsätzlich mit Beginn des Haushaltsjahres in Kraft und gilt für das Haushaltsjahr, auch wenn sie erst nach Beginn des Haushaltsjahres bekannt gemacht worden ist (vgl. § 78 Abs. 3 S. 1 GO NRW). Das Haushaltsjahr deckt sich zeitlich 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.

6. Zu Absatz 6:

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 der Haushaltsplan in einem Zeitraum zu Verfügung, in dieser die verbindliche Grundlage für das haushaltswirtschaftliche Handeln der gemeindlichen Verwaltung ist, aber in dem durch den zu erstellenden Jahresabschluss sich 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 Haushaltsverfahren zieht.

Beispiel zur Darstellung des Bereitstellungszeitraumes:

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 zum Ende der Auslegung des Jahresabschlusses nach § 80 Abs. 6 GO NRW:
 - o Aufstellung des Jahresabschlusses nach § 95 Abs. 3 GO NRW bis zum 31.03.2010,
 - o Feststellung des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 1 GO NRW spätestens bis zum 31.12.2010,
 - o Verfügbarhalten des Jahresabschlusses nach § 96 Abs. 2 GO NRW bis zum 31.12.2011.

Durch das Beispiel wird deutlich, ein Haushaltsplan muss bis zur Feststellung des Jahresabschlusses für das dem Haushaltsjahr folgende Jahr verfügbar gehalten werden. Das Zusammenführen von Haushaltsplan und Jahresabschluss des gleichen Haushaltsjahres erleichtert nämlich den vollständigen Überblick über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde in diesem Haushaltsjahr. Es ist dabei unerheblich, dass in dieser 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 Bezeichnung „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) Die Haushaltssatzung kann nur durch Nachtragssatzung geändert werden, die spätestens bis zum Ablauf des Haushaltsjahres zu beschließen ist. Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend.

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

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

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

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

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

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

Zu § 81:

1. Zu Absatz 1:

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) und ist im betroffenen Haushaltsjahr, spätestens bis zum 31. Dezember zu beschließen.

Wird im laufenden Haushaltsjahr eine Nachtragssatzung erlassen, sollten auch die im Haushaltsplan abgebildeten Ziele und Kennzahlen angepasst werden, soweit erhebliche Veränderungen der zwischen Rat und Verwaltung und innerhalb der Verwaltung vereinbarten Ziele und Kennzahlen vorgenommen wurden. Da im Jahresabschluss auch die Zielerreichung abgebildet wird, lassen sich Veränderungen auch dann noch nachvollziehen.

Für die Nachtragssatzung gelten die Vorschriften für die Haushaltssatzung entsprechend. Sie muss zudem die vorgesehenen Veränderungen ausweisen und ist nach den im Muster aufgezeigten Bestimmungen, ggf. in alternativer Form, aufzubauen. Das Muster für die Ausgestaltung einer Nachtragssatzung ist verbindlich (vgl. Nummer 1.1.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

2. Zu Absatz 2:

2.1 Zu Satz 1:

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 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

In diesem Zusammenhang lösen Veränderungen der abgeschlossenen Vereinbarungen jedoch alleine keine Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung aus. Ziele und Kennzahlen sind in der Regel keine Bestandteile der Haushaltssatzung nach § 78 GO NRW, die nur durch eine Nachtragssatzung verändert werden können. Bei einer vorgesehenen Änderung von Zielen und Kennzahlen dürfte es nur in Ausnahmefällen zu einer vom Rat zu beschließenden Nachtragssatzung kommen.

2.2 Zu Satz 2:

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:

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 haushaltsmäßigen Entlastung kommen kann.

4. Zu Absatz 4:

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. 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 Sperre durch einen Beschluss wieder aufheben. Ebenso kann der Rat die vom Kämmerer oder vom Bürgermeister nach § 24 GemHVO NRW verhängte Haushaltssperre wieder 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.

Zu § 82:

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.

Die vorläufige Haushaltsführung bedingt, 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 Haus-

haltsführung 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.

Zur Stellung des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 1 zu § 83 GO NRW und zu seinen Aufgaben und Rechten siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

1. Zu Absatz 1:

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:

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:

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 unregelmäßige 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 sichernden, dass der Weg zur Wiedererlangung eines jährlichen Haushaltsausgleichs eingeschlagen und eingehalten wird.

4. Zu Absatz 4:

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.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 83

Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen

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

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

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

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

Zu § 83:**1. 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 Kämmerers 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.

Die Entscheidung des Kämmerers oder, wenn ein solcher nicht bestellt ist, des Bürgermeisters, über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen stellt eine Veränderung der im Haushaltsplan ausgewiesenen und betroffenen Position dar. Entsprechend sind in der Ergebnisrechnung oder Finanzrechnung diese zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen unter dem fortgeschriebenen Planansatz mit zu erfassen. Die Planfortschreibung wird dabei als Veränderung der ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen bezeichnet, die auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entschei-

dungen vorgenommen wird. Dazu zählen auch die Entscheidungen über die Leistung überplanmäßiger und außerplanmäßiger Aufwendungen und Auszahlungen. Zu den Aufgaben und Rechten des Kämmerers siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.

2. Zu Absatz 1:

Als überplanmäßig werden Aufwendungen bezeichnet, wenn sie die betreffenden Haushaltspositionen im Ergebnisplan übersteigen. Entsprechend gilt dies für Auszahlungen, die die betreffenden Haushaltspositionen im Finanzplan übersteigen. Dagegen gilt für außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen, dass für deren Zweck keine Haushaltsposition im Haushaltsplan enthalten, aber auch keine übertragene Ermächtigung verfügbar ist. Beide Begriffe leiten sich von dem Begriff „planmäßig“ ab. Unter diesem Begriff sind alle Ermächtigungen für Aufwendungen und Auszahlungen zu verstehen, die zum Zeitpunkt des Beschlusses des Rates über die Haushaltssatzung im Haushaltsplan veranschlagt bzw. enthalten sind.

Über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen sind nur zulässig, wenn sie unabweisbar sind. Der Begriff der Unabweisbarkeit stellt auf die dringende Notwendigkeit bzw. Eilbedürftigkeit der Umsetzung ab und darauf, dass eine Verschiebung auf einen späteren Zeitpunkt nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzumutbar wäre. Der Begriff ist aber vom Gesetzgeber nicht näher definiert worden.

Die weitere Voraussetzung ist, dass die „Deckung“ der vorgesehenen über- und außerplanmäßigen Aufwendungen und Auszahlungen im laufenden Haushaltsjahr gewährleistet sein muss. Dies stellt u.a. auch auf ein flexibles Handeln der gemeindlichen Verwaltung im Rahmen der Haushaltssatzung ab. Sie hat z.B. die Möglichkeit festzulegen, dass wegen des Mehrbedarfs übertragene Ermächtigungen nicht in Anspruch genommen oder andere vorgesehene Aufwendungen und Auszahlungen nicht entstehen dürfen. Es ist aber auch möglich, Mehrerträge oder Mehreinzahlungen für die benötigte „Deckung“ zu nutzen.

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. Wenn ein solcher nicht bestellt ist, hat der Bürgermeister darüber zu entscheiden. 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, wird dadurch noch verstärkt, dass der Kämmerer mit Zustimmung des Bürgermeisters und des Rates die Entscheidungsbefugnis für über- und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen auch auf andere Beschäftigte 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.

3. Zu Absatz 2:

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 „erheblich“ 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.

4. Zu Absatz 3:

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. 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.

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.

5. Zu Absatz 4:

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 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 auch die vorgeschriebenen Entscheidungen nach den Absätzen 1 und 2 dafür eingeholt werden.

Es gilt sicherzustellen, dass künftige haushaltsmäßige Belastungen frühzeitig erkannt werden und vermieden wird, dass die Sicherstellung der gemeindlichen Aufgabenerfüllung gefährdet wird.



§ 84

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

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

Zu § 84:

1. Zu Satz 1:

Die Vorgabe, dass die Gemeinde ihrer Haushaltswirtschaft eine fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung zu Grunde zu legen hat, war Anlass, die bisherige Finanzplanung unter Beibehaltung des fünfjährigen Planungszeitraumes auf eine Ergebnis- und Finanzplanung zu erweitern. Die Gemeinde kann ihre Aufgaben nur ordnungsgemäß erfüllen, wenn sie über die jährliche Planung hinaus auch eine entsprechende 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 Einzahlungen für die durch die Aufgabenerfüllung voraussichtlich entstehenden Aufwendungen und Auszahlungen benötigt werden. Dabei sind nicht nur die Erfordernisse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit zu betrachten, sondern gleichwertig auch aus der Investitions- und aus der Finanzierungstätigkeit.

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.

Zudem ist die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert worden. Der Stellenwert der 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. Trotz der Einbeziehung in den Haushaltsplan werden für die dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre keine Festsetzungen in der Haushaltssatzung getroffen. In dieser Satzung sind wie bisher nur jahresbezogene Festsetzungen für das Haushaltsjahr zu treffen. Durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan entsteht die nachfolgend dargestellte Zeitreihe.

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 10 „Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“

Durch die Integration der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan bedarf es keiner besonderen Festlegung mehr, welche Stelle der Verwaltung die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung aufzustellen hat und welche Formen bei der Vorlage an den Rat zu beachten sind. Die für die Aufstellung der Haus-

haltssatzung geltenden Verfahrensregeln sichern in ausreichendem Maße die Beachtung des Budgetrechtes des Rates.

Die Ergebnis- und Finanzplanung soll die Positionen umfassen, die für den Haushaltsplan vorgeschrieben sind. Die Planung für das neue Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei Jahre ist 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.

2. Zu Satz 2:

Der Zeitraum der fünfjährigen Ergebnis- und Finanzplanung wurde nicht verändert, jedoch wegen in der Vergangenheit aufgetretenen Missverständnissen jetzt im Gesetz klargestellt. Wie bisher auch ist das erste Jahr dieses Planungszeitraumes das laufende Haushaltsjahr als Ausgangsjahr und die vier Planungsjahre sind das neue Haushaltsjahr und die diesem folgenden drei weiteren Jahre. Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist jedoch kein starrer Plan für einen Zeitraum von fünf Jahren, der nach Ablauf dieser Zeit durch einen weiteren Fünfjahresplan abzulösen ist. Es handelt sich vielmehr um eine sich ständig wandelnde und mit der Entwicklung der Gemeinde einhergehende Fortführung der Planung.

3. Zu Satz 3:

Die durch die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung geschaffene Einheit aus Haushaltsjahr und den folgenden drei Planungsjahren und die auf die Haushaltspositionen bezogene vorzunehmende Prognose für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde findet dadurch ihren Niederschlag, dass vorgeschrieben wird, die Ergebnisplanung in den einzelnen der dem Haushaltsjahr folgenden drei Jahre soll ausgeglichen sein. Wegen der Unwägbarkeiten des wesentlich über das Haushaltsjahr (muss ausgeglichen sein) hinausgehenden Planungszeitraumes ist die jahresbezogene Ausgleichsverpflichtung als Soll-Vorschrift ausgestaltet worden. Gleichwohl muss sich die Gemeinde nachhaltig darum bemühen, dass der Gesamtbetrag der Erträge den Gesamtbetrag der Aufwendungen erreicht. Dies ist auch geboten, denn diese drei Planungsjahre stellen die „Vorplanung“ für die nächsten Haushaltsjahre mit verpflichtendem Haushaltsausgleich dar. Sie zeigen außerdem 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.

4. Zu Satz 4:

Gleichwohl kann aus unterschiedlichen Gründen die Entwicklung der Gemeinde anders verlaufen als ursprünglich für einen mehrjährigen Zeitraum geplant worden ist. Es ist daher geboten, auch 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.

Weitere Erläuterungen zur mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung finden sich auch unter § 6 GemHVO NRW.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 85**Verpflichtungsermächtigungen**

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

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

Zu § 85:

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.

1. Zu Absatz 1:

Verpflichtungsermächtigungen 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 solcher Verpflichtungsermächtigungen wird noch dadurch verstärkt, dass nach § 78 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe d) GO NRW der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen in der Haushaltssatzung festzusetzen ist. Weil die Verpflichtungsermächtigungen den Abschluss von Rechtsgeschäften zu Lasten von Haushalten in künftigen Jahren ermöglichen, dürfen sie nur in dem Maße veranschlagt werden, dass sie nicht zu einer untragbaren Belastung in der Zukunft führen.

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.

Die Verweisung in Satz 3 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:

Die Regelung, dass die Verpflichtungsermächtigungen bis zum Ende des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres gelten und, wenn die Haushaltssatzung für das übernächste Jahr nicht rechtzeitig öffentlich bekannt gemacht wird, bis zum Erlass dieser Haushaltssatzung, ist nicht erst durch das NKF eingeführt worden. Weil die Verpflichtungsermächtigungen nach dieser Vorschrift nur die Investitionsmaßnahmen betreffen, ist in der Vergangenheit deren Geltungsdauer an die Geltungsdauer der Kreditermächtigungen nach § 86 Abs. 2 GO NRW angepasst worden. Sie reicht nun bis zum Ende des nächsten Haushaltsjahres.

Die Geltungsdauer der Ermächtigungen auch im Folgejahr des Haushaltsjahres kann nur für die Verpflichtungsermächtigungen gelten, die voraussichtlich im zweiten Folgejahr oder in späteren Jahren wirksam werden. Eine Verpflichtungsermächtigung des Haushaltsjahres zu Lasten des Folgejahres wird in diesem Jahr dann zwangsläufig durch den dann notwendigen Ansatz von Auszahlungen ersetzt.

Weitere Erläuterungen zu Verpflichtungsermächtigungen finden sich auch unter § 13 GemHVO NRW.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 86
Kredite

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

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

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

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

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

Zu § 86:

1. Allgemeines

Für die Aufnahme von Krediten nach dieser Vorschrift müssen wegen der besonderen haushaltsrechtlichen Bedeutung materielle und formelle Voraussetzungen erfüllt sein.

1.1 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. In diesem Sinne werden haushaltsrechtlich die Kredite für Investitionen nach dieser Vorschrift von den Krediten zur Liquiditätssicherung nach § 89 GO NRW unterschieden. Dies gilt nur dann, wenn eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre. Auch bei der Aufnahme von Krediten ist der haushaltswirtschaftliche Grundsatz der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit zu beachten. Vor der Aufnahme eines Kredites sind deshalb im Regelfall Angebote verschiedener Kreditgeber einzuholen. Für die Wirtschaftlichkeit eines Angebotes sind alle Vertragselemente zu berücksichtigen und zu bewerten.

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 unterschiedliche zeitliche Beschränkung für die Ermächtigung zur Aufnahme dieser Kredite.

1.2 Kredite in fremder Währung

Die Gemeinde kann aus Wirtschaftlichkeitserwagungen heraus auch Kredite in fremder Währung aufnehmen. In diesem Fall hat sie wegen möglicher Wechselkursschwankungen besondere Anforderungen bei der Risikoabwägung und Risikovorsorge zu erfüllen. Zur Vorbereitung ihrer 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 zu im Einzelnen bestimmen. Sie hat die dafür notwendigen Informationen einzuholen. Dies enthält für die Gemeinden insbesondere die Verpflichtung, sich Kenntnisse über Sicherheiten und Risiken im Vergleich zu einer anderen Kreditaufnahme zu verschaffen. Es erfordert wegen des möglichen Wechselkursrisikos von Fremdwährungen aber auch die laufende eigenverantwortliche „Kontrolle“ ber die Abwicklung des Kreditgeschäftes während der Laufzeit. Es ist in diesen Fällen nicht ausreichend, wenn diese Kontrolle nur einmal jährlich von der Gemeinde vorgenommen oder sie einem Dritten vollständig übertragen wird.

1.3 Kreditkosten

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 ist dabei beim Abschluss eines Kredites immer zu beachten. Es ist auch grundsätzlich zulässig, Zinsderivate zur Zinsabsicherung zu nutzen. Diese Instrumente dürfen allerdings lediglich im Rahmen des abgeschlossenen Kreditgeschäftes eingesetzt werden. Dementsprechend sind Geschäfte mit Derivaten, die unabhängig von Kreditgeschäften abgeschlossen werden, als spekulative Geschäfte für Gemeinden unzulässig.

1.3 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).

1.4 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 anderungskndigungen 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.

Bei zinsvariablen Darlehen muss 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.

2. Zu Absatz 1:

Jede Kreditaufnahme der Gemeinde für Investitionen unterliegt auch den Voraussetzungen des § 77 Abs. 3 GO NRW. Der in der genannten Vorschrift enthaltene Grundsatz der Subsidiarität der Kreditaufnahme gegenüber anderen Finanzierungsmöglichkeiten wird durch zulässige Wirtschaftlichkeitsbewertungen modifiziert. Außerdem dürfen Kredite nur für Zwecke der gemeindlichen Aufgabenerfüllung und nur zur Deckung eines gegenwärtigen Bedarfs aufgenommen werden. Auch müssen die mit der Aufnahme von Krediten übernommenen Verpflichtungen mit der dauernden Leistungsfähigkeit der Gemeinde in Einklang stehen. Ein Grundsatz ist z.B., dass die Summe der Zins- und Tilgungsverpflichtungen der Gemeinde unter Berücksichtigung etwaiger Schuldendienstverpflichtungen in der Gegenwart und in der Zukunft die Leistungsfähigkeit der Gemeinde nicht übersteigen darf. Daran knüpft auch der Haushaltsgrundsatz in § 75 Abs. 7 GO NRW an, dass die Gemeinde sich nicht überschulden darf.

Bei der Charakterisierung von Auszahlungen als Investitionen ist 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.

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. Diese Aufwendungen werden dadurch nicht verändert, sondern werden entsprechend ihrer Entstehung in der Ergebnisrechnung nachgewiesen. Ihnen sind aber dann entsprechend aktivierte Eigenleistungen gegenüber zu stellen.

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.

Die vorgesehenen Kreditaufnahmen für Investitionen sind mit ihrem Gesamtbetrag in der Haushaltssatzung (Kreditemächtigung) festzusetzen (vgl. § 78 Abs. 2 Buchstabe c) GO NRW). Mit dieser Festsetzung ist unmittelbar keine Ermächtigung zur Aufnahme der einzelnen Kredite verbunden. Das nachfolgende Schema soll die Ermittlung der zulässigen Kreditemächtigung unterstützen, die unter Beachtung der §§ 77 und 86 GO NRW sowie § 20 GemHVO NRW durchzuführen ist.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Kreditbedarf für Investitionen	
	Ansatz des Haushaltsjahres EUR
Einzahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Überschuss aus laufender Verwaltungstätigkeit	
Bei Fehlbedarf aus laufender Verwaltungstätigkeit keine Übernahme, ggf. Bedarf an Krediten zur Liquiditätssicherung	
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 Finanz- anlagen - Auszahlungen von aktivierbaren Zuwendungen - Sonstige Investitionsauszahlungen	
= Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
= Saldo aus Investitionstätigkeit	
Kreditbedarf (in Höhe der Investitionsauszahlungen)	
Abzuziehen davon sind: - Überschuss aus lfd. Verwaltungstätigkeit - Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen - Einzahlungen aus Beiträgen u.ä. Entgelten (zu prüfen ist nach § 77 Abs. 3 GO NRW auch, ob eine andere Finanzierung nicht möglich ist oder wirtschaftlich unzweckmäßig wäre)	
Tatsächlicher Kreditbedarf für Investitionen	

Abbildung 11 „Ermittlung des Kreditbedarfs“

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.

Die Aufgabe der haushaltsrechtlichen Beschränkung des Kredits auf die Verwendung für Investitionen nach dem Vorschlag des Städtetages, der ausschließlich in betriebswirtschaftlich geprägten Vorstellungen wurzelt, ist der Gesetzgeber nicht gefolgt. Der Vorschlag lässt die Besonderheiten des öffentlichen Sektors außer Betracht bleiben und wird vielfach auch als zu unbestimmt angesehen. Bei dieser Bewertung ist auch berücksichtigt, dass die Entwicklung der 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 Spiel-

raum 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.

3. Zu Absatz 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. Die Zweijährigkeit der Kreditermächtigung stellt neben dem Grundsatz der Gesamtdeckung, eine Maßnahme dar, durch die die Durchführung der Investitionen der Gemeinde flexibler gestaltet worden ist.

4. Zu Absatz 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, 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.

5. Zu Absatz 4:

5.1 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.

5.2 Anzeigepflicht

Die Entscheidung über die Begründung einer Zahlungsverpflichtung, die wirtschaftlich einer Kreditverpflichtung gleichkommt, ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Eingehung der Verpflichtung, schriftlich anzuzeigen. 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.

5.3 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.

5.4 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 realisiert werden, ist die haushaltsmäßige Behandlung abhängig von der örtlichen Ausgestaltung im Einzelfall.

6. Zu Absatz 5:

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 alle Sicherheiten, insbesondere die Bestellung dinglicher Sicherheiten oder die Bestellung von Pfandrechten. 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 sie im Geschäftsverkehr, unter Berücksichtigung der besonderen Stellung der Gemeinden im Kreditgeschäft, üblich ist. Liegt diese Voraussetzung nicht vor, so ist die Aufsichtsbehörde verpflichtet, die Zulassung einer Ausnahme zu verweigern.

Für weitere Erläuterungen wird auf den Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (MBl. NRW. S. 505; SMBl. NRW. 652) verwiesen.



§ 87

Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte

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

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

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

Zu § 87:

Bei der Bestellung von Sicherheiten zu Gunsten Dritter übernimmt die Gemeinde ein wirtschaftliches Risiko für fremde Interessen. Sie tritt in Haftungsverhältnisse gegenüber Dritten, insbesondere durch die Übernahme von Bürgschaften und Gewährverträgen, aber auch durch die Bestellung sonstiger Sicherheiten. Dies muss im Jahresabschluss zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde offen gelegt werden. Die notwendige Transparenz dafür wird durch § 47 Abs. 1 GemHVO NRW geschaffen, der regelt, dass im Verbindlichkeitspiegel die Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten, gegliedert nach Arten und unter Angabe des jeweiligen Gesamtbetrages, nachrichtlich auszuweisen sind.

1. Zu Absatz 1:

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.

Diese Unzulässigkeit wird durch die Regelungen in den Absätzen 2 und 3 modifiziert. Darüber hinaus kann die Aufsichtsbehörde im Einzelfall eine Ausnahme zulassen (Satz 2). Die Aufsichtsbehörde hat die ihr angezeigten Sicherheitsleistungen bzw. Gewährleistungen der Gemeinde an Dritte nach eigenem Ermessen zu beurteilen. Die Gemeinde muss aber vor ihrer Anzeige versucht haben, das Risiko für ihre Haushaltswirtschaft möglichst gering zu halten.

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. Voraussetzung dafür ist, dass der Kaufpreis unmittelbar an die Gemeinde oder ein Notaranderkonto gezahlt wird und der Erwerber die Kosten trägt. Vertragsentwürfe, die solche Bestimmungen enthalten, hat die Gemeinde spätestens einen Monat vor dem rechtsverbindlichen Vertragsabschluss der Aufsichtsbehörde anzuzeigen (vgl. „Verordnung über Ausnahmen vom Verbot der Bestellung von Sicherheiten zugunsten Dritter durch Gemeinden“ - GV. NRW. 1996 S. 519, SGV. NRW. 640).

2. Zu Absatz 2:

Diese Vorschrift stellt die Übernahme von Bürgschaften und Verpflichtungen aus Gewährverträgen von dem Verbot des Absatzes 1 frei, unterwirft sie jedoch zugleich der Anzeigepflicht an die Aufsichtsbehörde. Die Übernahme von Bürgschaften oder Verpflichtungen aus Gewährverträgen durch die Gemeinde ist nur im Rahmen der Erfüllung ihrer Aufgaben zulässig. Die Gemeinde soll ein Risiko nur in den Aufgabenbereichen und Fällen übernehmen, in denen sie ein unmittelbares eigenes Interesse hat.

Durch einen Bürgschaftsvertrag verpflichtet sich die Gemeinde als Bürge gegenüber dem Gläubiger eines Dritten, für die Erfüllung bestimmter Verbindlichkeiten des Dritten einzustehen. Gegenstand des schriftlichen Bürgschaftsvertrages muss in solchen Fällen eine modifizierte Ausfallbürgschaft mit Einredevorbehalt sein. Ob darüber hinaus wegen des Risikos für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde weitere Einschränkungen gelten müssen, muss der Beurteilung im Einzelfall überlassen bleiben.

Bei der Übernahme von Bürgschaften zu Gunsten von privaten Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist, kann die Bürgschaft in der Regel nur anteilsgemäß übernommen werden. Besteht keine Beteiligung an einem privaten Unternehmen, darf die Gemeinde zu Gunsten dieses Unternehmen keine Bürgschaften übernehmen. Außerdem ist die Übernahme von selbstschuldnerischen Bürgschaften durch die Gemeinde als nicht zulässig anzusehen.

Im 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 Schuldner ist im Falle der Gewährleistung verpflichtet, den Gläubiger so zu stellen, als ob der mögliche Erfolg eingetreten oder ein Schaden nicht entstanden wäre. Entscheidung der Gemeinde zur Übernahme ist der Aufsichtsbehörde unverzüglich, spätestens einen Monat vor der rechtsverbindlichen Übernahme, schriftlich anzuzeigen.

3. Zu Absatz 3:

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.

Für weitere Erläuterungen wird auf den Gemeinsamen Runderlass des Ministeriums für Wirtschaft und Mittelstand, Energie und Verkehr und des Innenministeriums über die Beurteilung kommunaler Bürgschaften im Hinblick auf das europäische Beihilferecht vom 05.03.2001 (SMBL. NRW. 651) verwiesen.

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.

Zu § 88:

Zum vollständigen Ressourcenverbrauch der Gemeinde gehört auch die Bildung von Rückstellungen für Verpflichtungen, deren Eintritt dem Grunde nach zu erwarten ist, deren Höhe und Fälligkeitstermin jedoch noch ungewiss, aber dennoch ausreichend sicher sind. Mit Rückstellungen werden Vorgänge dem Haushaltsjahr in Form als Aufwendungen zugerechnet, die in diesem Haushaltsjahr verursacht worden 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 vorzunehmen.

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. 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.

Die Grenzen der 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.

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 mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen, stellen sie Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

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).

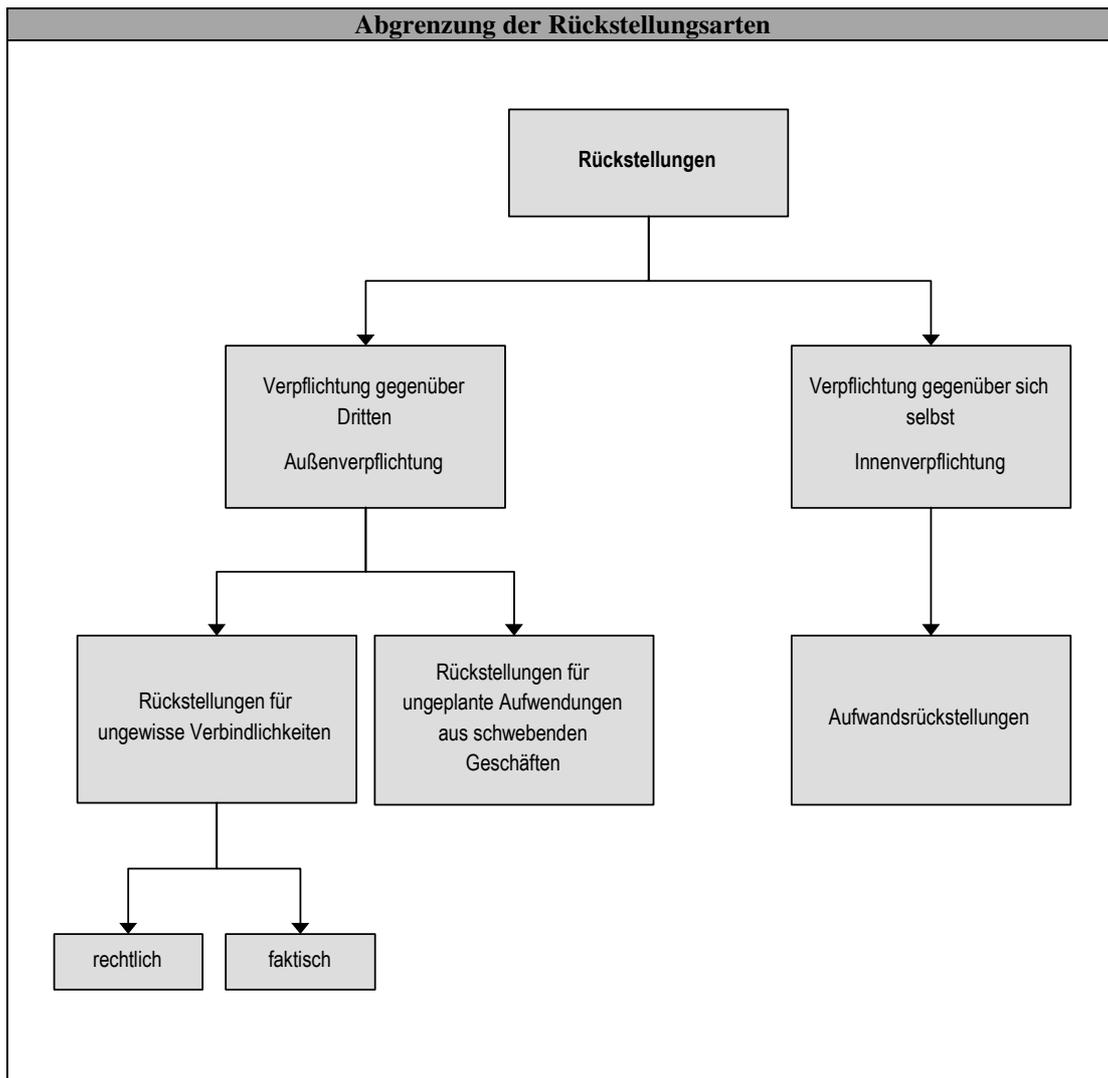


Abbildung 12 „Abgrenzung der Rückstellungsarten“

Die zulässigen Rückstellungen sind von der Gemeinde auf der Passivseite ihrer Bilanz anzusetzen. Sie stellen kein Eigenkapital dar, sondern sind vielmehr dem in der kommunalen Bilanz abzubildenden Fremdkapital zuzuordnen und stellen eine Ergänzung der Verbindlichkeiten der Gemeinde dar. Durch die Bildung von Rückstellungen werden die Aufwendungen der Verursachungsperiode zugerechnet, obwohl die entsprechenden Leistungen der Gemeinde erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen. Dazu gilt auch im Handelsrecht der Grundsatz, dass Rückstellungen nur in Höhe des Betrages anzusetzen sind, der nach vernünftiger Beurteilung notwendig ist.

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.

Die verschiedenen Arten von Rückstellungen, ggf. auch im Einzelnen anzuwendende Verfahren, werden unter § 36 GemHVO NRW erläutert.



§ 89 Liquidität

- (1) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung sicherzustellen.
- (2) Zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen kann die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung bis zu dem in der Haushaltssatzung festgesetzten Höchstbetrag aufnehmen, soweit dafür keine anderen Mittel zur Verfügung stehen. Diese Ermächtigung gilt über das Haushaltsjahr hinaus bis zum Erlass der neuen Haushaltssatzung.

Zu § 89:

1. Zu Absatz 1:

Der 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“, das jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung des Begriffs „Kassenkredite“ zum „Kredite für die Liquiditätssicherung“, zum „Liquiditätsänderungsprinzip“ 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).

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 Übernahme von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Unternehmen der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden, 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. Das Bundesaufsichtsamt für Kreditwesen hält nach einem Schreiben vom 07.03.2002 an das Land Baden-Württemberg 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 für anwendbar. Damit wird die Tätigkeit der Gemeinde in Form von Geldanlagen zwischen den o.a. gemeindlichen Beteiligten nicht wie die Tätigkeit eines Kreditinstituts bewertet. Es sieht das Konzernprivileg für übertragbar auf Gemeinden an, auch wenn diese nach § 107 Abs. 6 GO NRW kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen. Das Konzernprivileg setzt für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde jedoch voraus, dass in diesen Verbund nur Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde einbezogen werden dürfen, die nach den Grundsätzen des gemeindlichen Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Ein solcher Liquiditätsverbund soll nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres Bedarfs aufnimmt.

Werden Dritte 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.

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, für die ein gesonderter Ausweis als Position in der Finanzrechnung oder als gesonderter Posten in der Bilanz nicht vorgesehen ist.

2. Zu Absatz 2:

Dem gesetzlichen Gebot in Absatz 1 kann die Gemeinde nur nachkommen, wenn ihr auch ermöglicht wird, zur rechtzeitigen Leistung ihrer Auszahlungen Kredite aufzunehmen. Auf Grund von Art. 115 GG und Art. 78 der Landesverfassung NRW wird auch im neuen Haushaltsrecht nicht ein einheitlicher Kreditbegriff verwandt. Die Kredite zur Liquiditätssicherung (bisher bekannt unter dem Begriff „Kassenkredite“) sind zwar Darlehen im Sinne des Privatrechts und fallen unter den bankrechtlichen Begriff des Kredits, jedoch nicht unter den haushaltsrechtlichen Kreditbegriff des § 86 GO NRW. Der Absatz 2 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. Der Rat hat im Rahmen seines Budgetrechts einen Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW) festzulegen. Die Ermächtigung zur Aufnahme von Krediten zur Liquiditätssicherung gilt grundsätzlich nur für das Haushaltsjahr. Sie besteht darüber hinaus nur fort, wenn noch keine neue Haushaltssatzung erlassen worden ist.

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 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 bedarf einer Veranschlagung eines Betrages für Kredite zur Liquiditätssicherung im Finanzplan nicht.

Die Gemeinde kann auch ihre Kredite zur Liquiditätssicherung in ein Zinsmanagement einbeziehen, um die wirtschaftlichen Gegebenheiten der Geld- und Kapitalmärkte zur eigenverantwortlichen Gestaltung der Konditionen zu nutzen. Sie sollten sich bei Bedarf der spezialisierten Fachberatung zu Zinssätzen, Fristen und Zinsbindungen bedienen. Es ist möglich, eine Zinsfestschreibung für die aufgenommenen Kredite für die Dauer von maximal bis zu drei Jahren innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu vereinbaren. Bei einer solchen Maßnahme muss von der Gemeinde je nach Bewertung des möglichen Risikos gleichzeitig eine Risikovorsorge getroffen werden. Eine angemessene Vorsorge kann darin bestehen, dass die Zinsvorteile aus der abgeschlossenen Vereinbarung nicht von Anfang an vollständig für Zwecke des Haushalts abgeschöpft werden.

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

Für weitere Erläuterungen wird auf den Runderlass des Innenministeriums über Kredite und kreditähnliche Rechtsgeschäfte der Gemeinden (GV) vom 09.10.2006 (SMBl. NRW. 652) sowie auf den Runderlass über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände (Kommunale Geldanlage) vom 25.01.2005 (SMBl. NRW. 641) verwiesen.



§ 90

Vermögensgegenstände

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

Zu § 90:

Das gemeindliche Vermögen dient der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. 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. Es muss daher der Nachweis einer ordnungsgemäßen Verwaltung, der Werterhaltung und dem Substanzverzehr erbracht und festgestellt werden, inwieweit sich die jährliche Haushaltswirtschaft der Gemeinde vermögensmäßig ausgewirkt hat.

Das Haushaltsrecht schreibt deshalb für den Jahresabschluss eine Bilanz als umfassende Vermögensrechnung vor. Die weiteren Vermögensvorschriften in der Gemeindeordnung und der Gemeindehaushaltsverordnung regeln den Erwerb, die Veräußerung, den Nachweis und die bilanzielle Behandlung des Vermögens.

1. Zu Absatz 1:

Die Gemeinde soll Vermögensgegenstände nur erwerben, soweit dies zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlich ist oder wird. Die Gemeinde ist dadurch grundsätzlich in ihrer Entscheidung frei, ob und welche Vermögensgegenstände erworben werden. Dieses Recht wird begrenzt durch den Gesichtspunkt der Aufgabenerfüllung. Danach soll die Gemeinde nicht allein aus den Gründen, ihren Bestand zu vergrößern oder zum Zwecke der Gewinnerzielung bei einer Veräußerung, weiteres Vermögen erwerben. Es muss bei einem Vermögenserwerb der Gemeinde stets ein konkreter Zusammenhang mit der Aufgabenerfüllung bestehen. Bei Schenkungen kann dagegen ein großzügiger Maßstab angelegt werden, jedoch dürfen auch hier nicht die Folgekosten außer Acht gelassen werden, die aber ebenso beim Vermögenserwerb zu berücksichtigen sind.

Das Vermögen der Gemeinde wird auf der Aktivseite der Bilanz angesetzt und so gegliedert, dass die Arten und die Werte der Vermögensgegenstände offen gelegt werden (vgl. § 41 GemHVO NRW). In der gemeindlichen Bilanz sind als Vermögen anzusetzen,

- 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,
- Vorräte,
- öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,
- Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie
- liquide Mittel.

2. Zu Absatz 2:

2.1 Zu Satz 1:

Die Vermögensgegenstände sind pfleglich und wirtschaftlich zu verwalten. 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 Ertragszielvorgabe vorgeschrieben ist.

2.2 Zu Satz 2:

Der Rahmen der Anlage von Geldmitteln, die nicht zur Sicherung der Liquidität und zur Zahlungsabwicklung benötigt werden, wird einerseits durch die Vorschrift des § 90 Abs. 2 Satz 2 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.

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 ist es vertretbar, dass nicht benötigte Geldmittel bei einer Verzinsung zu marktüblichen Konditionen nach Maßgabe des § 54 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Beaufsichtigung der Versicherungsunternehmen in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 15 der Verordnung über die Anlage des gebundenen Vermögens von Versicherungsunternehmen in Spezialfonds nach dem Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften angelegt werden. Der Rahmen dazu ist vom Innenministerium durch den Runderlass über die Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641) festgelegt worden.

3. Zu Absatz 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. 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.

Die gemeindlichen Vermögensgegenstände dürfen in der Regel nur zu ihrem vollen Wert veräußert werden. Darunter ist der Wert zu verstehen, der sich bei der Veräußerung unter voller Ausnutzung aller Möglichkeiten am Markt erzielen lässt. Dabei kann im Rahmen und zum Zweck der Aufgabenerfüllung 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 ist denkbar in Fällen der Veräußerung mit dem Ziele der Förderung des Wohnungsbaues, der Wirtschaftsförderung, der Förderung privater Träger im Sozialbereich u.a. In diesen Fällen sollte aus Gründen der Klarheit der Haushaltsplan nicht nur den reinen erzielten Veräußerungserlös ausweisen, sondern getrennt davon auch die gewährte Subventionierung offen legen. Wird bei der Veräußerung der volle Wert erheblich unterschritten, kann unter Umständen eine unentgeltliche Veräußerung vorliegen, die nicht zulässig sein kann.

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.

4. Zu Absatz 4:

Für die Überlassung der Nutzung eines Vermögensgegenstandes gilt Absatz 3 sinngemäß. Damit werden alle Arten der Nutzungsüberlassung erfasst. 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.

5. Zu Absatz 5:

Mit diesem Absatz wird als Sonderregelung ausdrücklich bestimmt, dass spezielle Vorschriften in bestimmten Aufgabenbereichen zur Anwendung kommen. So gelten für die Verwaltung und Bewirtschaftung von Gemeindeforsten die Vorschriften dieses Gesetzes und des Landesforstgesetzes. Nach diesem Gesetz ist z.B. ein Betriebsplan zu erstellen, mit dem die laufende Bewirtschaftung des Waldes näher festgelegt 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) Für die im Jahresabschluss auszuweisenden Wertansätze gilt:

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

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

Zu § 91:

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

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. 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.

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift regelt die 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. 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 auszu-

schließen. Es sollen aber wirtschaftliche Gesichtspunkte bzw. der Aufwand der Erfassung aller Vermögensgegenstände bei der Bestimmung des Inventurumfanges Berücksichtigung finden.

2. Zu Absatz 2:

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:

Durch diese Vorschrift werden der Gemeinde zwei wichtige Grundsätze für ihre Vermögensbewertung und den Bilanzansatz vermittelt.

2.1.1 Zu Nummer 1:

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 Ab-schreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen.

2.1.2 Zu Nummer 2:

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 Höchstwert-

prinzip 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:

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

Die 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.



§ 92
Eröffnungsbilanz

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 92:

Die Eröffnungsbilanz bildet einen wesentlichen Bestandteil des neuen Rechnungswesens für Gemeinden. Sie wird für die Gemeinde und ihre Bürgerinnen und Bürger eine erhebliche Bedeutung haben. 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.

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

- Die Eröffnungsbilanz steht am Beginn der doppelten Rechnungslegung der Kommune, die deshalb – wie handelsrechtlich für jeden Kaufmann zu Beginn seiner Tätigkeit vorgeschrieben – ein den tatsächlichen Verhältnissen der Vermögens- und Schuldenlage entsprechendes Bild vermitteln muss.
- Die Bewertung von sämtlichen Vermögensgegenständen und Schulden der Kommune wird nicht als Selbstzweck verstanden. Die Maßgabe für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz soll deshalb eine zügige und in der Grundausrichtung konsistente Bewertung des kommunalen Vermögens unter Berücksichtigung des Wirtschaftlichkeitsprinzips und der Wesentlichkeit sein.
- Eine Bewertung der Vermögensgegenstände nur nach Anschaffungs- und Herstellungskosten steht nicht mit den Zielen der Aktualität und der Rechenschaft in Einklang.

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

Die Erstellung der kommunalen Eröffnungsbilanz ist mit der 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. Besonderheiten und Vorgehensweise bei der Bewertung von Aktiva und Passiva im Rahmen der Eröffnungsbilanz werden unter § 55 GemHVO NRW erläutert.

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 diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist und die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ enthalten muss. Die Gliederung der Eröffnungsbilanz baut deshalb auf dem nachfolgenden Gliederungsschema 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 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 13 „Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“

Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz 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. Diesem sind als Anlagen ein Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW und ein Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO NRW beizufügen (vgl. § 53 GemHVO NRW). Der Eröffnungsbilanz ist zudem noch ein Lagebericht nach § 48 GemHVO NRW beizufügen.

Nach der Aufstellung der Eröffnungsbilanz bedarf diese – vergleichbar mit dem späteren Jahresabschluss – der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates. Sie unterliegt auch der überörtlichen Prüfung (Absatz 6).

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 gehört nicht nur die Führung der Bücher, sondern auch der Jahresabschluss mit Bilanzierung und Bewertung und die Inventur.

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

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 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. 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.

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. Zu Absatz 1:

1.1 Allgemeines

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 Besonderheiten des gemeindlichen Haushaltswesens geben jedoch keinen Anlass, ein besonderes Aufstellungsverfahren für die Eröffnungsbilanz zu definieren und besondere Anforderungen an die Ratsentscheidung über die Eröffnungsbilanz zu stellen. Daher wird auf die entsprechenden Vorschriften zum Jahresabschluss in § 95 Abs. 3 und § 96 GO NRW verwiesen.

1.2 Verweis auf § 95 Abs. 3 GO NRW

Nach § 95 Abs. 3 GO NRW stellt der Kämmerer den Entwurf der Eröffnungsbilanz auf, der vom Bürgermeister bestätigt wird. Die Eröffnungsbilanz muss daher innerhalb der ersten drei Monate nach dem Eröffnungsbilanzstichtag aufgestellt und dem Rat zur Feststellung (Beschlussfassung) zugeleitet werden. Dies ist auch geboten, weil die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung des ersten Haushaltsjahres der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen bereits auf den in der Eröffnungsbilanz angesetzten Posten aufbauen.

Beispiel:

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 wird die Erstellung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz sowie die Zuleitung an den Rat bis zum 31.03. nach dem Eröffnungsbilanzstichtag nicht in jeder Gemeinde eingehalten werden können. Diese Gemeinden müssen aber ständig bemüht sein, die Aufstellung, Bestätigung und Zuleitung des Entwurfs an den Rat unverzüglich nachzuholen. Die bestätigte Eröffnungsbilanz ist nämlich nicht nur Grundlage für die Prüfung und Feststellung der Eröffnungsbilanz, sondern auch Informationsbasis für die Beurteilung des Haushaltsplans für das erste Haushaltsjahr mit neuem Rechnungswesen durch die Aufsichtsbehörde, insbesondere z.B. dann, wenn im ersten Haushaltsjahr bereits eine Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage eingeplant ist.

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 Planung der Gemeinde für die Haushaltsjahre mit neuem Rechnungswesen baut auf den Daten der Eröffnungsbilanz auf. Daher sollte die Gemeinde mit der Vorlage des neuen Haushaltsplans auch den vom Bürgermeister bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz mit vorlegen. 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, um die notwendigen Informationen aus dem vom Bürgermeister zu bestätigten Entwurf der Eröffnungsbilanz zu erhalten. Hierbei ist es unerheblich, ob im Einzelfall nur einzelne Ansätze der Eröffnungsbilanz (noch) nicht mit endgültiger Bestimmtheit (Wert) durch die Gemeinde ermittelt werden konnten. Durch die Bestätigung des Entwurfs der Eröffnungsbilanz durch den Bürgermeister wird dokumentiert, dass es sich um belastbare Daten handelt. Diese können dann dem NKF-Haushalt zu Grunde gelegt werden. Die Information der Aufsichtsbehörde über die bestätigte Eröffnungsbilanz im Rahmen der Anzeige der Haushaltssatzung berührt nicht die zu einem späteren Zeitpunkt von der Gemeinde vorzunehmenden Anzeige der festgestellten Eröffnungsbilanz nach § 92 Abs. 1 i.V.m. § 96 GO NRW.

1.3 Verweis auf § 96 GO NRW

Die weitere Verweisung auf die entsprechende Anwendung des § 96 GO NRW beinhaltet, 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 die Stellung der Eröffnungsbilanz gestärkt und es wird der besonderen Bedeutung der Eröffnungsbilanz für die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde Rechnung getragen. Außerdem wird vermieden, dass die Haushaltsplanung und die Bewirtschaftung im zweiten Haushaltsjahr der Gemeinde mit neuem Rechnungswesen nicht mehr auf der Grundlage von „vorläufigen Eröffnungsbilanzdaten“ erfolgen muss.

Mit dem Feststellungsbeschluss haben die Ratsmitglieder auch über die Entlastung des Bürgermeisters zu entscheiden. Der Beschluss ist wie beim Jahresabschluss als abschließende Entscheidung des Rates über die Art und Form der Vermögensermittlung, Bewertung und Ansatz in der Eröffnungsbilanz anzusehen. Wie bei der Beschlussfassung über den Jahresabschluss muss auch hier die Inhaltsbestimmung des Beschlusses deutlich erkennen lassen, was zum Gegenstand des Ratsbeschlusses gemacht worden ist. Über die Feststellung der Eröffnungsbilanz 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 des § 96 Abs. 1 GO NRW erfüllt. Zwischen ihnen besteht eine sachliche Verknüpfung aus der Verantwortung des Bürgermeisters nach § 62 GO NRW.

Eine vorbehaltlose Feststellung kann daher bereits auch eine vorbehaltlose Entlastung des Bürgermeisters beinhalten. Sie bringt jedenfalls zum Ausdruck, dass die Ratsmitglieder mit der Eröffnungsbilanz, wie sie sich nach der Prüfung darstellt, einverstanden sind und das Ergebnis billigen. Mit einer solchen Entscheidung 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 den Rat erteilt, muss die Eröffnungsbilanz als endgültig abgeschlossen gelten, soweit nicht spätere Berichtigungen nach Absatz 7 geboten sind. Eine Verweigerung der Entlastung des Bürgermeisters dürfte sich daher grundsätzlich auf gewichtige Fälle beschränken.

Ist eine zeitnahe Feststellung der Eröffnungsbilanz nicht umsetzbar, muss diese 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. Dies kann vor dem Hintergrund der vollständigen Umstellung des kommunalen Haushaltsrechts aus mehreren Gründen als noch vertretbar angesehen werden.

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

1.4 Aufstellung der Eröffnungsbilanz

Der Feststellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinde durch den Rat gehen mehrere Verfahrensschritte unter Beachtung des § 95 Abs. 3 und § 96 GO NRW voraus. Diese sind unter diesen Vorschriften erläutert worden. Die Eröffnungsbilanz ist wie der Jahresabschluss öffentlich bekannt zu machen und entsprechend auch zur Einsichtnahme verfügbar zu halten.

Über diese Verfahrensschritte soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige der Eröffnungsbilanz informieren. Die Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, sowie ihr Nachhalten, wird durch die nachfolgende Übersicht auch für die Gemeinde erleichtert.

Aufstellung 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 14 „Aufstellung der Eröffnungsbilanz“

Im Rahmen der individuellen Prüfung der Eröffnungsbilanz einer Gemeinde soll die Aufsichtsbehörde auch festzuhalten, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen bzw. welche Verfahrensschritte ggf. zu beanstanden sind.

1.5 Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes

Auch ohne ausdrücklichen Verweis auf § 76 GO NRW kann zum Stichtag der Eröffnungsbilanz die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bestehen, das dann Bestandteil des Haushaltsplans des ersten Haushaltsjahres mit doppischen Rechnungswesen wird. Diese Pflicht entsteht, wenn in der aufgestellten Eröffnungsbilanz eine Überschuldung der Gemeinde nach § 75 Abs. 7 GO NRW gegeben ist. Eine solche wirtschaftliche Lage, in der die Gemeinde über kein Eigenkapital mehr verfügt, wird dadurch dokumentiert, dass auf der Aktivseite der Eröffnungsbilanz ein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ angesetzt ist. Das Fehlen von Eigenkapital legt offen, dass bei der Gemeinde gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und eine unzulässige bilanzielle Überschuldung eingetreten ist (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW).

Das Verbot der Überschuldung sowie das Gebot nach § 75 Abs. 2 GO NRW, den Haushalt in jedem Jahr auszugleichen, verpflichten die Gemeinde zur Beseitigung der Überschuldung und zur nachhaltigen Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft. Deshalb wird die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bereits auch zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz auslöst. Die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist durch die eingetretene Überschuldung als nachhaltig gefährdeter zu bewerten, als wenn die Gemeinde plant, ihr vorhandenes Eigenkapital voraussichtlich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzubreuchen. Dieses Ergebnis leitet sich aus Vorgaben des § 75 GO NRW und der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW ab (Erst-Recht-Schluss). Dies entspricht auch dem Normzweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften.

Wenn in Einzelfällen in den Haushaltsjahren nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz im Ergebnisplan einer Gemeinde für das erste Haushaltsjahr und/oder die weiteren Haushaltsjahre kein negatives Jahresergebnis oder ein negatives Jahresergebnis unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW ausgewiesen wird, entbindet diese Planung die Gemeinde nicht von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz. Auch dann muss dem in der Vergangenheit entstandenen strukturellen Defizit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft weiterhin mit entsprechenden Konsolidierungsmaßnahmen begegnet werden. Erst wenn gewährleistet ist, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz nicht mehr ein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ anzusetzen ist, kann ein Haushaltssicherungskonzept entbehrlich werden. Eine solche Schlussfolgerung kann jedoch nicht allein nur eine bilanzielle Sicht erfolgen. Es muss in diese Betrachtung insbesondere einbezogen werden, ob nach Beseitigung der Überschuldung auch dauerhaft der gesetzliche Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW gesichert ist.

2. Zu Absatz 2:

Damit der Rat einer Gemeinde die Eröffnungsbilanz feststellen kann, müssen ihm und den zuständigen Ausschüssen die Eröffnungsbilanz mit Anhang und ihren 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. Damit können 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, ausgeräumt werden. Die Eröffnungsbilanz muss zudem auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger und für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde nachfolgend aufgeführte Eröffnungsbilanzunterlagen vorzulegen. Der dazu jeweils aufgeführte Prüfungsauftrag stellt nur ein Beispiel dar, das Anlass für die eigenständige 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		
Verbindlichkeitenspiegel <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 15 „Eröffnungsbilanzunterlagen“

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

3. Zu Absatz 3:

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

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

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

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-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.

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

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

4. Zu Absatz 4:

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

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

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 hergestellt. So ist z.B. vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss bzw. vor der Feststellung der Eröffnungsbilanz durch den Rat dem Bürgermeister Gelegenheit zur Stellungnahme zum Prüfungsergebnis zu geben.

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“ erfolgt. 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:

In dieser Vorschrift wird die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung der Eröffnungsbilanz bestimmt (Satz 1). Um die Ordnungsmäßigkeit der Prüfung zu sichern, wird in der Vorschrift außerdem klargestellt, welche Gegenstände in die Prüfung der Eröffnungsbilanz einzubeziehen sind. Auch die Festlegung, dass ein Prüfungsbericht über das Ergebnis sowie die Prüfung zu erstellen ist, dient diesem Zweck. Auch die in dieser Vorschrift enthaltenen Verweisungen sind erforderlich. Durch sie wird klargestellt, dass die geltenden Regeln für die Prüfung von Jahresabschlüssen auch für die Prüfung der Eröffnungsbilanz eine entsprechende Anwendung finden. Dies stellt auch den Gesamtzusammenhang zur Haushaltswirtschaft der Gemeinde her.

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>
<p>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 Lageberichtes umfasst.</p> <p style="text-align: center;">Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.</p> <p>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.</p>

Abbildung 16 „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 formulieren.

Werden 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.

6. Zu Absatz 6:

Da die gesamte Rechnungslegung der Gemeinde der überörtlichen Prüfung unterliegt, muss auch die Eröffnungsbilanz, genauso wie der Jahresabschluss und der Gesamtabchluss, dieser Prüfung unterliegen. Die Aufsichtsbehörde bedient sich der Gemeindeprüfungsanstalt, der nach § 105 GO NRW die überörtliche Prüfung obliegt, denn die überörtliche Prüfung ist als eine Aufsichtsprüfung zu bewerten. Sie unterscheidet sich zudem von der örtlichen Rechnungsprüfung dadurch, dass diese von einer außerhalb der Gemeindeverwaltung stehenden Stelle durchgeführt wird, während die örtliche Rechnungsprüfung 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 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:

Die Vorschrift hat den Zweck, nachteilige Auswirkungen unrichtiger Bilanz- und Wertansätze in der Eröffnungsbilanz auf künftige Jahresabschlüsse dadurch zu vermeiden, dass die Berichtigung von Wertansätzen in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Bilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse.

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze ergibt sich aus dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler bleiben dabei unberücksichtigt. Aufgrund der Tatsache, dass nur fehlerhafte Ansätze zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam gebucht wird. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung nicht berührt werden. Dies vermeidet auch die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung aufgrund von ergebnispolitischen Motiven.

Es ist sachgerecht, die Möglichkeit der Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz zeitlich zu befristen (letztmals im vierten der Eröffnungsbilanz folgenden Jahresabschluss). 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 von vier Jahren nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden.

Mit der Möglichkeit einer Berichtigung von Wertansätzen der Eröffnungsbilanz an nachfolgenden Abschlussstichtagen im vorgesehenen Zeitraum ist nicht die Berechtigung oder Verpflichtung der Gemeinde verbunden, auch alle vorherigen Jahresabschlüsse zu berichtigen. Im Gesamtzusammenhang mit den Wertberichtigungen ist ergänzend der Zeitpunkt festgelegt worden, ab dem die Eröffnungsbilanz als berichtigt gilt. Die weiteren Voraussetzungen für eine Wertberichtigung der Eröffnungsbilanz sind in § 57 GemHVO NRW bestimmt.



§ 93

Finanzbuchhaltung

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

Zu § 93:

Durch die Einführung des Ressourcenverbrauchskonzepts und des kaufmännischen Rechnungsstils der doppelten Buchführung im gemeindlichen Haushaltsrecht ergibt sich die Notwendigkeit, die bisherigen gesetzlichen Regelungen 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 zu § 27 „Buchführung“, § 30 „Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung“ und § 31 „Sicherheitsstandards und interne Aufsicht“ der Gemeindehaushaltsverordnung erläutert. 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.

1. Zu Absatz 1:

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2:

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 systema-

tisch 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. Die Finanzbuchhaltung muss daher die Entwicklung einer Vermögens- (Bilanz) und einer Ergebnisübersicht (Ergebnisrechnung) sowie einer Finanzübersicht (Finanzrechnung) über ein „geschlossenes“ Kontensystem nach dem System der doppelten Buchführung ermöglichen. Daher ist es sachgerecht und angemessen, dies unter ausdrücklicher Einbeziehung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in Satz 2 entsprechend zu bestimmen. Diese GoB sind als Grundsätze für die Buchführung der Gemeinde unter § 27 der GemHVO NRW näher erläutert. Damit wird gewährleistet, dass innerhalb einer angemessenen Zeit ein Überblick über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde gegeben werden kann.

1.2 Zu Satz 3:

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

2. Zu Absatz 2:

Die 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 unterliegt nur der Verantwortliche für die Zahlungsabwicklung und sein Stellvertreter dem Verwandtschaftsverbot.

3. Zu Absatz 3:

Ausgehend von den Erprobungen im Rahmen der Zulassung von Ausnahmen von gemeindrechtlichen 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:

Die bisher schon bestehende Regelung, dass die mit der Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung beauftragten Beschäftigten 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. Auch aus 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 Beschäftigten (vgl. § 104 GO NRW). Außerdem wird durch diese Regelung auch erfasst, dass die genannten Beschäftigten nicht gleichzeitig die Stellung des Verantwortlichen für die Zahlungsabwicklung oder seines Stellvertreters innehaben können.

5. Zu Absatz 5:

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.

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:

Eine Bildung von Sonderkassen für Sondervermögen und Treuhandvermögen ist zukünftig nicht mehr vorgesehen. Es ist ausreichend, wenn die Gemeinde die Geschäftsvorfälle dieser besonderen Vermögensbereiche so abwickelt, dass für diese gesonderte Jahresabschlüsse aufgestellt werden können. Damit wird der Separierung dieser Vermögen durch die Gemeinde in ausreichendem Maße Rechnung getragen.



§ 94

Übertragung der Finanzbuchhaltung

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

Zu § 94:

Die Vorschrift ermöglicht es 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.

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 doppelten 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).

Da für die von der Gemeinde beauftragte Stelle keine rechtliche Verpflichtung besteht, die für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften einzuhalten, muss die Gemeinde im Rahmen des abzuschließenden Geschäftbesorgungsvertrages 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.

Auch muss die Stelle als Dritter im Rahmen der übertragenen Aufgaben hinnehmen, dass bei ihr Prüfungen nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften, z.B. durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde und durch die Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfung, durchgeführt werden. Sie muss daher die übertragenen Geschäfte so führen, dass bei ihr eine Prüfung nach den für die Gemeinde geltenden haushaltsrechtlichen Vorschriften möglich ist, hat die aus der Aufgabenerledigung vorhandenen Unterlagen dafür vorzulegen und den Prüfern ein Betreten der Räume im notwendigen Umfang zu gestatten.

Erfolgt durch die Gemeinde eine Übertragung der Finanzbuchhaltung auf private Dritte darf diese Übertragung nicht die Befugnis zum Eingriff in Rechte Dritter, z.B. durch die Zwangsvollstreckung, enthalten (Satz 2). Die Gemeinde muss 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.



§ 95 Jahresabschluss

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

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

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

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

Zu § 95:

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.

1. Zu Absatz 1:

Wie im kaufmännischen Rechnungswesen soll auch im öffentlichen Rechnungswesen der Gemeinden dem Jahresabschluss eine größere Bedeutung als der bisherigen Jahresrechnung zu kommen. Der Jahresabschluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung, die Einhaltung des Haushaltsplans und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde. Daher ist es geboten, in dieser Vorschrift unter Einbeziehung der Grundsätze

ordnungsmäßiger Buchführung die Bestandteile des Jahresabschlusses festzulegen, d.h. er besteht aus der Ergebnisrechnung, der Finanzrechnung, den Teilrechnungen, der Bilanz und dem Anhang. Die Bilanz gibt umfassend Auskunft über das Vermögen und die Schulden der Gemeinde. Dies ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse über die haushaltswirtschaftlichen Auswirkungen des vergangenen Jahres zu erlangen, die auch für die Zukunft von Bedeutung sind. Der Anhang und der Lagebericht werden durch ihre Angaben und Erläuterungen dazu beitragen.

1.1 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.

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 Nachtragssatzung oder in einer Haushaltssperre liegt oder die durch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen entstanden sind. Diese Veränderungen sind Planfortschreibungen und haben die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen verändert. Zu diesem Plan-/Ist-Vergleich gehört auch, dass das aktuelle Ergebnis in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt wird, um die Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres besser bewerten zu können. Außerdem ist es erforderlich, zu den nachzuweisenden Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Diese rechtliche Vorgaben sind bei der Aufstellung der Ergebnisrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummern 1.6.1 und 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.2 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. Dieser Endbestand an Finanzmitteln ist als gesonderter Posten „Liquide Mittel“ in der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen. In der Finanzrechnung sind auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung erweitert werden sollte. Diese rechtlichen Vorgaben sind bei der Aufstellung der Finanzrechnung zu beachten. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummern 1.6.1 und 1.6.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.3 Die Teilrechnungen

1.3.1 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).

1.3.2 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).

1.4 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.

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. Nummer 1.6.5 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.5 Jahresabschlussunterlagen

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. Der Gemeinde ist es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Jahresabschluss auch noch weitere Unterlagen beizufügen. Der Jahresabschluss muss aber auch für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie zur Anzeige an die Aufsichtsbehörde geeignet sein.

Nach den haushaltsrechtlichen Vorschriften hat die Gemeinde ihrer Aufsichtsbehörde nachfolgend aufgeführte Jahresabschlussunterlagen vorzulegen. Für die Prüfung dieser Unterlagen stellt der jeweils dazu aufgeführte Prüfungsauftrag stellt nur ein Beispiel dar, das Anlass für die eigenständige Gestaltung der aufsichtsrechtlichen Prüfung geben soll:

Jahresabschlussunterlagen	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		
Ggf. Haushaltssicherungskonzept <u>Prüfungsauftrag:</u> Geplante Konsolidierungsmaßnahmen und Zeitrahmen bei Vorlage eines Haushaltssicherungskonzeptes	§ 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW i.V.m. dem Runderlass vom 09.06.2006		

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 17 „Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“

2. Zu Absatz 2:

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

3. Zu Absatz 3:

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

Der Feststellung des Jahresabschlusses gehen mehrere Verfahrensschritte zur Aufstellung und Prüfung des Jahresabschlusses voraus. Der Entwurf des Jahresabschlusses wird vom Kämmerer aufgestellt und dem Bürgermeister zur Bestätigung vorgelegt. Der Bürgermeister hat den von ihm bestätigten Entwurf innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat zur Feststellung zuzuleiten. Dazu kann der Kämmerer ggf. eine Stellungnahme 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. Über diese Verfahrensschritte 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.

Aufstellung 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 des Jahresabschlusses (§ 96 Abs. 2 GO NRW; sie soll verfügbar gehalten werden)		

Abbildung 18 „Aufstellung 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.

Da sich die Verpflichtung zum Haushaltsausgleich nach § 75 Abs. 2 GO NRW nicht nur auf die Planung, sondern auch auf die Rechnungslegung erstreckt, wird in den Fällen, in denen die Ergebnisrechnung bei der Bestätigung des Jahresabschlusses gem. § 95 Abs. 3 GO NRW trotz eines ursprünglich ausgeglichenen Ergebnisplans einen Fehlbetrag oder einen höheren Fehlbetrag als im Ergebnisplan ausgewiesen ausweist, eine Anzeigepflicht der Gemeinde gegenüber ihrer Aufsichtsbehörde ausgelöst. Wegen des entstandenen schlechteren Jahresergebnisses bzw. Fehlbetrages kann die Aufsichtsbehörde Maßnahmen ergreifen, um eine geordnete Haushaltswirtschaft durch die Gemeinde wieder herzustellen.

In einem solchen Fall kann sich ergeben, dass eine erhebliche Veränderung der Haushaltswirtschaft innerhalb eines Haushaltsjahres eingetreten ist, dass der in der Schlussbilanz des Vorjahres auszuweisende Ansatz der allgemeinen Rücklage am Ende dieses Haushaltsjahres um mehr als ein Viertel verringert sein wird. In diesem Fall ist der Schwellenwert des § 76 Abs. 1 Nr. 1 GO NRW überschritten und löst für die Gemeinde unmittelbar die Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes aus. Gleichwohl kann die Aufsichtsbehörde auch noch Anordnungen treffen, erforderlichenfalls diese Anordnungen selbst durchführen oder – wenn und solange diese Befugnisse nicht ausreichen – einen Beauftragten bestellen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 96

Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung

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

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

Zu § 96:

Aus der Regelung des § 62 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 Entlastung des Bürgermeisters muss deshalb eine Prüfung des Jahresabschlusses durch den Rechnungsprüfungsausschuss vorausgehen. Dem Rat obliegt dann die zuvor aufgeführten Aufgaben, die er nach § 41 Abs. 1 Buchstabe j GO NRW auch nicht übertragen darf.

1. Zu Absatz 1:**1.1 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 durchgeführt hat, zu welchem Ergebnis die Haushaltswirtschaft im Verlaufe des Haushaltsjahres geführt hat, welche Auswirkungen sich daraus auf das Vermögen und die Schulden der Gemeinde ergeben, aber auch, welche Chancen und Risiken sich insgesamt für die künftige Entwicklung der Gemeinde ergeben.

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 Planwerten 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.

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.“).

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

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 (vgl. § 101 GO NRW). Der Ausschuss 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.

Wie beim Erlass der Haushaltssatzung (vgl. § 80 GO NRW) ist dem Kämmerer 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).

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 über den Jahresabschluss noch vertretbar bleibt, um ggf. auch Auswirkungen auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinde unverzüglich umsetzen zu können. Wird vom Rat die Feststellung des Jahresabschlusses verweigert, so sind die Gründe dafür gegenüber dem Bürgermeister anzugeben.

Mit Beschluss über die Feststellung des Jahresabschlusses beschließt der Rat zugleich über die Verwendung des Jahresüberschusses oder die Behandlung des Jahresfehlbetrages. Eine Entscheidung des Rates kann z.B. darauf gerichtet sein, eine Rücklagenzuführung vorzunehmen. Der Bürgermeister hat daher grundsätzlich eine Bilanz ohne 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 vorgelegten Bilanz darzustellen und dabei auch einen „Bilanzgewinn“ auszuweisen.

1.2 Entlastung des Bürgermeisters

Die Ratsmitglieder entscheiden über die Entlastung des Bürgermeisters. Die Entlastung des Bürgermeisters 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.

Verweigern die Ratsmitglieder die Entlastung oder sprechen sie diese mit Einschränkungen aus, so haben sie dafür die Gründe 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 die Entlastung verweigert wird. Dem Bürgermeister wird ein Anspruch auf eine Begründung bei einer Verweigerung der Entlastung zugestanden. Andererseits kann aber auch eine Einschränkung der Entlastung des Bürgermeisters 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.

Mit 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.

2. Zu Absatz 2:

2.1 Anzeige des Jahresabschlusses

Aus der ausschlaggebenden Bedeutung, die der jährliche Haushaltsplan für die Art und das Ausmaß 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 Kommune zu verschaffen. Im Rahmen der Anzeigepflicht der Kommune muss die Aufsichtsbehörde ihre Prüfung auch auf die Ordnungsmäßigkeit des vom Rat festgestellten und vorgelegten Jahresabschlusses einschließlich der Anlagen abstellen. Die Aufsichtsbehörde hat nicht nur die Vollständigkeit der ihr vorgelegten Jahresabschlussunterlagen, 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 Kommune zu vermitteln hat.

2.2 Bekanntmachung des Jahresabschlusses

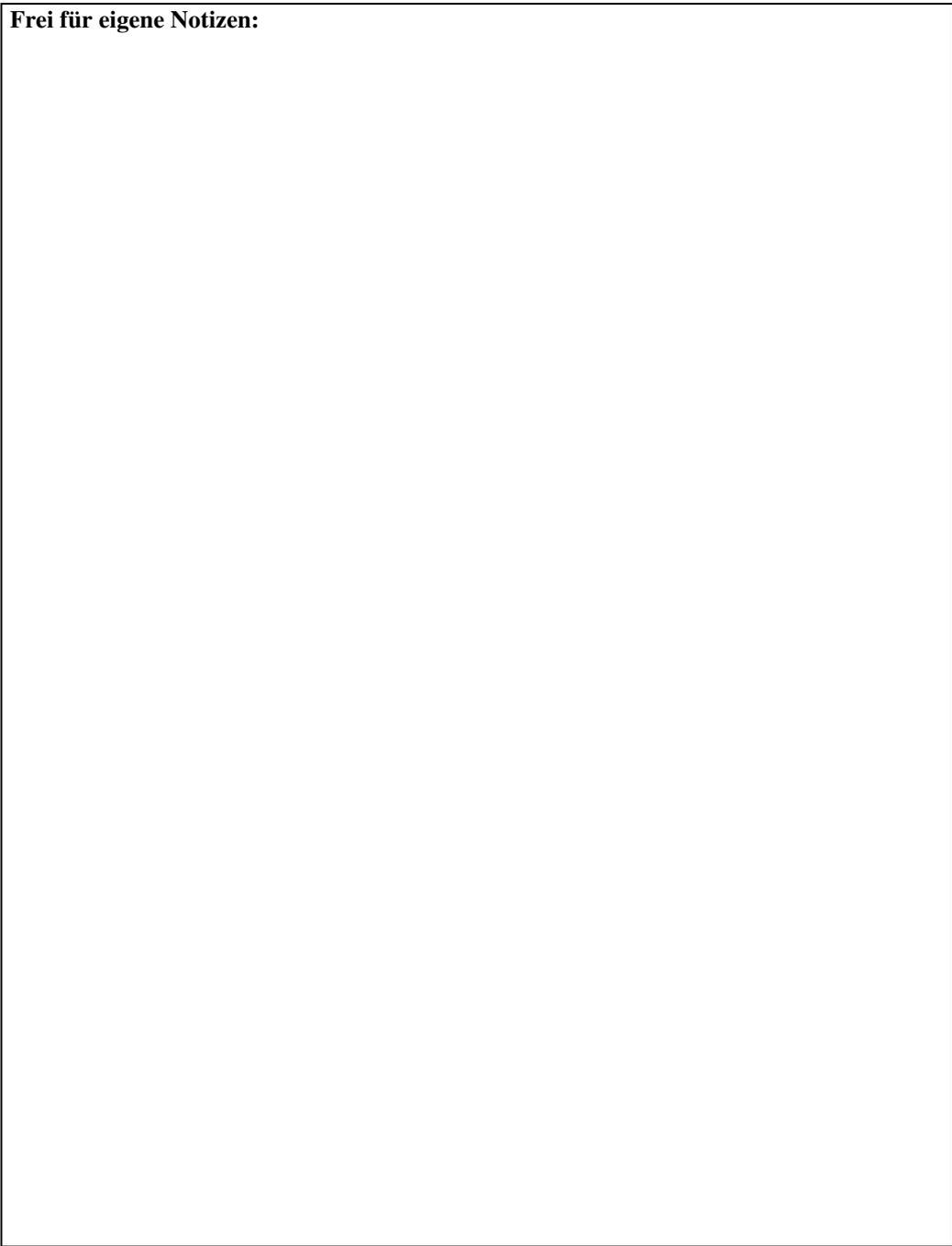
Mit der Neufassung dieser Vorschrift soll erreicht werden, dass die Einwohner und Abgabepflichtigen bürgerfreundlich und bürgernah über den Jahresabschluss als Ergebnis der abgeschlossenen Haushaltswirtschaft des vergangenen Jahres informiert werden. Aus diesem Grund wird auf die befristete Auslegung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

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

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

EEEEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



9. Teil
Sondervermögen, Treuhandvermögen

Im 9. Teil der Gemeindeordnung finden sich Sonderregelungen über das vom freien Gemeindevermögen separierte Sondervermögen in seinen vielfältigen Formen. Sei es dass die Gemeinde darüber zwar verfügen kann, es jedoch zweckgebunden einsetzen muss, z.B. das Gemeindegliedervermögen oder das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen, oder organisatorisch selbstständige Einheiten bestehen oder dass die Gemeinde z.B. rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen sowie anderes Vermögen nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat. In diesem Zusammenhang ist auch § 59 GemHVO NRW zu beachten. Damit ist bestimmt worden, dass die Gemeindehaushaltsverordnung sinngemäß auch auf Sondervermögen und Treuhandvermögen Anwendung findet, soweit für diese gesetzliche Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinden Anwendung finden.

§ 97
Sondervermögen

- (1) Sondervermögen der Gemeinde sind
 1. das Gemeindegliedervermögen,
 2. das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen,
 3. wirtschaftliche Unternehmen (§ 114) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2) ohne eigene Rechtspersönlichkeit,
 4. rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.
- (2) Sondervermögen nach Absatz 1 Nrn. 1 und 2 unterliegen den Vorschriften über die Haushaltswirtschaft. Sie sind im Haushaltsplan der Gemeinde gesondert nachzuweisen.
- (3) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 3 sind die Vorschriften des § 75 Abs. 1, Abs. 2 Sätze 1 und 2, Abs. 6 und 7, der §§ 84 bis 90, des § 92 Abs. 3 und 7 und der §§ 93, 94 und 96 sinngemäß anzuwenden.
- (4) Für Sondervermögen nach Absatz 1 Nr. 4 können besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden. In diesem Falle sind die Vorschriften des 8. Teils mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt und von der öffentlichen Bekanntmachung und Auslegung nach § 80 Abs. 6 abgesehen werden kann. Absatz 3 gilt sinngemäß.

Zu § 97:

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.

Die Bilanzierung der in dieser Vorschrift aufzählten Sondervermögen ist jedoch jeweils unterschiedlich zu handhaben. 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 Anhang bedarf es aber zu diesen beiden Arten von Sondervermögen der Gemeinde einer Angabe und Erläuterung.

Die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen (vgl. § 97 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 GO NRW) der Gemeinde, sind unter den Finanzanlagen anzusetzen. Als Finanzanlagen werden grundsätzlich nur die kommunalen Beteiligungen angesetzt, die

i.d.R. organisatorisch selbstständig sind und über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Dies trifft auch bei diesen beiden Arten von Sondervermögen zu.

1. Zu Absatz 1:

Neben dem Gemeindevermögen im haushaltsrechtlichen Sinne kennt das Haushaltsrecht zwei weitere Arten des kommunalen Vermögens, nämlich das Sondervermögen und das Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW) der Gemeinde. 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 qualifizierenden Vermögensteile der Gemeinde.

Der Charakter des Sondervermögens wird dadurch bestimmt, dass es sich um Vermögen der Gemeinde handelt, das für die Erfüllung bestimmter Zwecke vom Haushalt der Gemeinde abgesondert oder von einem Dritten an die Gemeinde für einen bestimmten Zweck übereignet oder durch sonstige Rechtsakte unter Zweckbindung auf die Gemeinde übergegangen ist. Aus seiner besonderen Zwecksetzung oder Zweckbindung folgt, dass Sondervermögen vom übrigen Gemeindevermögen abzusondern sind und daher kein Bestandteil des „Kernhaushalts“ der Gemeinde sind. Auf Grund ihrer Verschiedenheiten und unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzungen sind die einzelnen in diesem Absatz benannten Gruppen von Sondervermögen haushaltsmäßig unterschiedlich zu behandeln.

Das Gemeindegliedervermögen ist zwar Vermögen der Gemeinde, das jedoch auf Grund besonderer Berechtigungen von den Gemeindegliedern 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.

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). 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.

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.

Daneben bestehen bei den Gemeinden oftmals auch rechtliche 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.

Außerdem bestehen in der öffentlichen Verwaltung auch Betriebe gewerblicher Art (BgA), die lediglich für steuerrechtliche Zwecke „verselbstständigt“ worden sind, z.B. zur Erfüllung der Körperschaftsteuer.

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:

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 des Absatzes 2 im Haushalt der Gemeinde, also im Haushaltsplan und im Jahresabschluss, gesondert nachzuweisen. Es kommen daher für die beiden Vermögensformen keine besonderen Haushaltspläne oder Sonderrechnungen in Betracht. Die den Vermögensformen zuzuordnenden Erträge und Aufwendungen sowie die betreffenden Zahlungen sind deshalb im Jahresergebnis der Gemeinde sowie im Bestand der liquiden Mittel enthalten.

Die Vorschrift des gesonderten Nachweises macht eine Abgrenzung der Vermögensformen innerhalb des Haushalts 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. Für das Gemeindegliedervermögen gilt, dass es in dem Produktbereich abzugrenzen 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.

Die gesonderte Behandlung der Vermögensarten „Gemeindegliedervermögen“ und „Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen“ macht es aus haushaltsrechtlicher Sicht nicht erforderlich, für diese einen eigenständigen Jahresabschluss einschließlich einer Bilanz aufzustellen. 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. Auch wenn die Regelung in § 103 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW eine Prüfungspflicht der örtlichen Rechnungsprüfung für die Jahresabschlüsse dieser Sondervermögen vorsieht, führt der dort benutzte Begriff „Jahresabschluss“ nicht zur Vorgabe eines solchen förmlichen Ergebnisses, wie es die Gemeinde in ihrem Jahresabschluss darzustellen hat. Es ist aber für jedes dieser Sondervermögen ein gesondertes Ergebnis (Abschluss) fest- bzw. aufzustellen. Solche Ergebnisse für jedes Sondervermögen einschließlich einer Übersicht über die zurechenbaren Vermögen und Schulden reichen aus haushaltsrechtlicher Sicht für einen zweckentsprechenden Nachweis aus. Sollte bei solchen Sondervermögen jedoch eine Steuerpflicht bestehen, kann im Einzelfall ein solcher „haushaltsrechtlicher“ Nachweis den Steuerbehörden nicht ausreichend sein.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde können (§ 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 einem Neuanfang 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,
- ggf. eine Wertberichtigung 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).

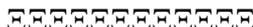
Darüber hinaus findet für die wirtschaftlichen Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen die Eigenbetriebsverordnung vom 16.11.2004 Anwendung. Auch ist § 106 GO NRW hinsichtlich des Jahresabschlusses von Eigenbetrieben zu beachten.

4. Zu Absatz 4:

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 besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden können. Ein besonderer Haushaltsplan ist ein selbstständiger Plan, der streng getrennt vom allgemeinen Haushaltsplan aufgestellt und bewirtschaftet wird. Dies gilt für die Sonderrechnungen entsprechend.

Entscheidet sich eine Gemeinde dazu, muss sie in diesem Fall auch die Vorschriften des 8. Teils der Gemeindeordnung anwenden. Die Haushaltswirtschaft der betreffenden Sondervermögen muss wie die originäre Haushaltswirtschaft der Gemeinde geplant, ausgeführt und abgerechnet werden (vgl. §§ 75 ff. GO NRW). Dies jedoch mit der Maßgabe, dass an die Stelle der Haushaltssatzung der Beschluss über den Haushaltsplan tritt. Die Gemeinde ist aber nicht gehindert, gleichwohl eine Haushaltssatzung aufzustellen und dafür wie in § 80 Abs. 3 und 6 GO NRW zu verfahren. Auch kann die Gemeinde von der öffentlichen Bekanntmachung und Auslegung des Haushalts dieser Sondervermögen entsprechend § 80 Abs. 6 GO NRW absehen. Weil sich die Leistungen der Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen auf einen begrenzten Personenkreis erstrecken, kann dieser über den jährlichen Haushalt auch auf eine andere Weise als durch eine öffentliche Bekanntmachung und Auslegung informiert werden.

Diese Vorschrift lässt derzeit nicht zu, dass bei diesen Sondervermögen eine gesonderte Haushalts- und Wirtschaftsführung auch auf der Grundlage der Vorschriften der Eigenbetriebsverordnung erfolgen darf.



§ 98
Treuhandvermögen

- (1) Für rechtlich selbständige örtliche Stiftungen sowie Vermögen, die die Gemeinde nach besonderem Recht treuhänderisch zu verwalten hat, sind besondere Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen. § 95 Abs. 4 Satz 2 und 3 gilt sinngemäß.
- (2) Unbedeutendes Treuhandvermögen kann im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden.
- (3) Mündelvermögen sind abweichend von den Absätzen 1 und 2 nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen.
- (4) Besondere gesetzliche Vorschriften oder Bestimmungen des Stifters bleiben unberührt.

Zu § 98:

1. Zu Absatz 1:

Unter dem Begriff „Treuhandvermögen“ werden - 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 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, ist dies nicht dem Treuhandvermögen der Gemeinde zuzurechnen. Es werden durch diese Vorschrift nur die Fälle erfasst, in denen die Gemeinde selbst Treuhänder ist.

2. Zu den Absätzen 2 und 3:

Die Eigenart des Treuhandvermögens erfordert eine vom Kernhaushalt der Gemeinde abgesonderte Wirtschaftsführung, so dass für das Treuhandvermögen gesonderte Haushaltspläne aufzustellen und Sonderrechnungen zu führen sind. Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch zugelassen, dass unbedeutendes Treuhandvermögen im Haushalt der Gemeinde gesondert nachgewiesen werden kann. Wird Treuhandvermögen in den gemeindlichen Haushalt aufgenommen, ist dieses dem Produktbereich „Stiftungen“ zuzuordnen, weil dadurch den Besonderheiten in ausreichendem Maße Genüge getan wird. Ebenso soll eine Vereinfachung erreicht werden, wenn zugelassen wird, dass Mündelvermögen nur im Jahresabschluss gesondert nachzuweisen ist. Daraus folgt eine entsprechende Angabe im Anhang. Diese Absonderung von Treuhand- (Mündel-)vermögen ist geboten, weil Treuhandvermögen der Gemeinde nicht unterscheidungslos im gesamten Vermögen der Gemeinde untergehen darf.

3. Zu Absatz 4:

Da Treuhandvermögen einer besonderen Zweckbestimmung unterliegen und ihre Verwaltung den Gemeinden nach besonderem Recht obliegt, müssen diese 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.



§ 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 Hingabe eines Teils derjenigen Grundstücke gewährt werden, an denen die Nutzungsrechte bestehen.

(3) Gemeindevermögen darf nicht in Gemeindegliedervermögen umgewandelt werden.

Zu § 99:

1. Zu Absatz 1:

Die bisherige Vorschrift über das Gemeindegliedervermögen, das zwar Vermögen der Gemeinde ist, aber auf Grund besonderer Nutzungsberechtigungen nur von den Gemeindegliedern 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). 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.

2. Zu Absatz 2:

Im Interesse der Erhaltung des Gemeindevermögens ist die Umwandlung von Gemeindegliedervermögen in Privatvermögen der Nutzungsberechtigten nicht zulässig. Dagegen ist die Umwandlung in freies Vermögen zulässig. Dieser Vorgang sowie auch eine Veränderung der Nutzungsrechte am Gemeindegliedervermögen bedarf neben einer Festlegung einer angemessenen Entschädigung der Beschlussfassung durch den Rat (vgl. § 41 Abs. 1 Buchstabe o) GO NRW)

3. Zu Absatz 3:

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

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

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

Zu § 100:

Die bisherige Vorschrift über örtliche Stiftungen ist unverändert übernommen. Gleichwohl werden wegen der Bedeutung der Regelungen in Absatz 3 einige zusätzliche Erläuterungen gegeben.

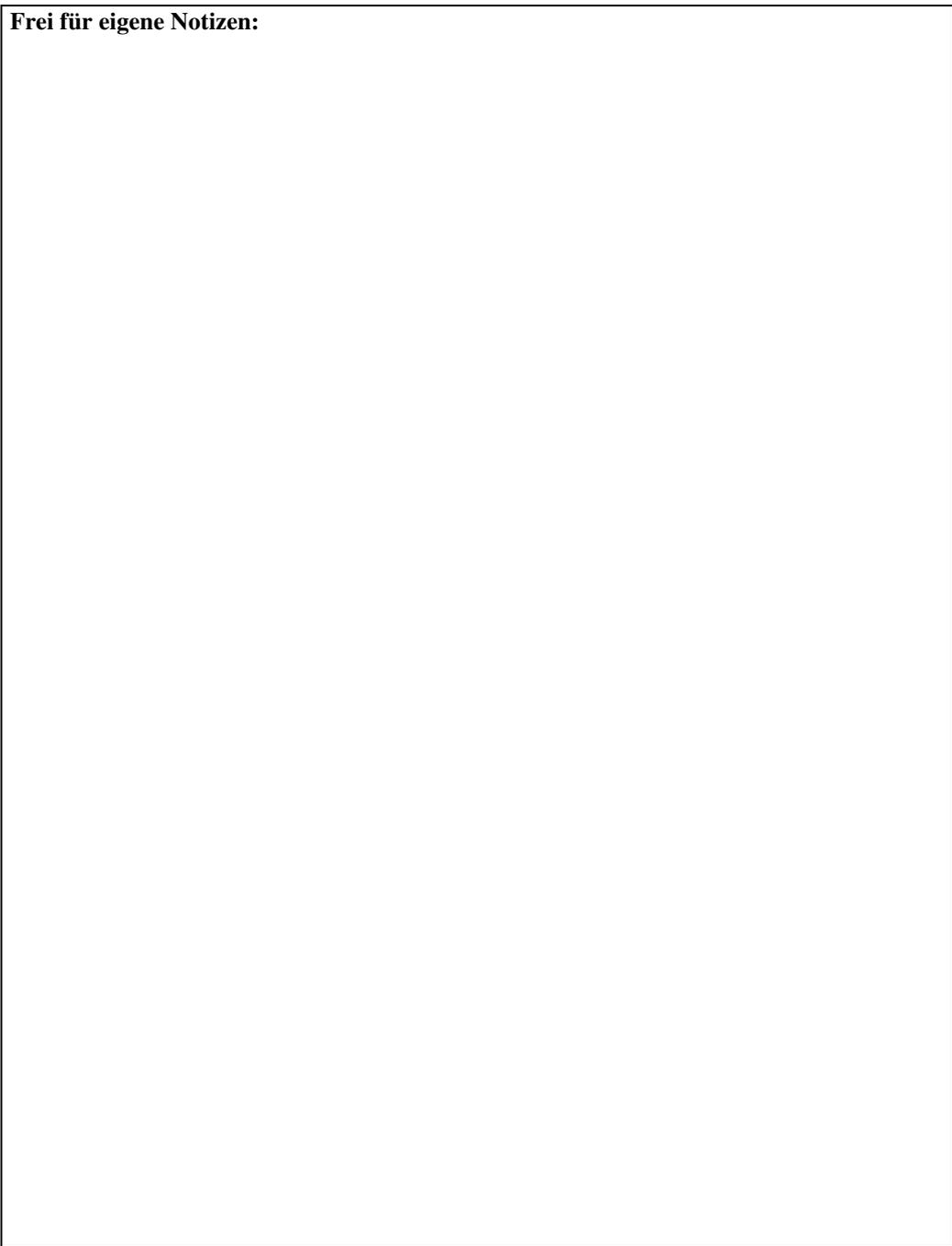
Als zwingende Voraussetzung für die Einbringung von Gemeindevermögen in eine Stiftung ist vorgeschrieben worden, dass die Stiftung unmittelbar der Aufgabenerfüllung der Gemeinde dienen muss und dass diese Aufgabe nur in Form der Stiftung wahrgenommen werden kann, also nicht in der üblichen Form der gemeindlichen Aufgabenerfüllung.

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 Sachvermögens 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.



Frei für eigene Notizen:



10. Teil Rechnungsprüfung

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.

§ 101 Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 101:

Dem Beschluss des Rates nach § 96 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.

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. 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 entscheidungsrelevante Informationen zur Verfügung stehen.

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

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

Für die jährlichen Abschlussprüfungen 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 Konzernrechnungsle-

gung (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.

1. Zu Absatz 1:

Die Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses für die Prüfung des Jahresabschlusses wird ausdrücklich hervorgehoben (Satz 1). Zudem hat die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs eine Anpassung der Prüfungsinhalte erfordert. Daher sind Ziel und Prüfungsgegenstand in Anlehnung an § 317 HGB näher bestimmt worden, auch wenn sich wie bisher der Umfang und der Inhalt der Prüfung grundsätzlich auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften erstrecken. Es muss in der Prüfung beurteilt werden, ob der Jahresabschluss den rechtlichen Bestimmungen entspricht und dieser unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermittelt. Dadurch wird die Verlässlichkeit der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen erhöht, denn die Prüfung bekommt nun stärker eine Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktion.

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

2. Zu Absatz 2:

Das Recht des Bürgermeisters, vor Abgabe des Prüfungsberichtes durch den Rechnungsprüfungsausschuss eine Stellungnahme dazu abgeben zu können, ist übernommen worden. Da dem Kämmerer das Recht zusteht, sowohl beim Haushaltsplan als auch beim Jahresabschluss eine von der Meinung des Bürgermeisters abweichende Auffassung zu vertreten, erhält er wegen der Bedeutung des Prüfungsergebnisses 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 kann helfen, aufgetretene Fehler im Jahresabschluss, die der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde entgegen stehen, zu beseitigen.

3. Zu Absatz 3:

Die Regelung stellt klar, dass der Rechnungsprüfungsausschuss in einem Bestätigungsvermerk das Ergebnis der Prüfung zusammenzufassen hat (Satz 1). Sie benennt zudem die Kernelemente des Bestätigungsvermerks (Satz 2). Er besteht aus der Beschreibung des Gegenstandes, der Art und des Umfangs der Prüfung. Dies schließt die Angabe der auf den geprüften Abschluss angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sowie die bei der Prüfung zu beachtende Prüfungsgrundsätze ein. 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.

Die Vorschrift enthält außerdem 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:

Die Vorschrift regelt Näheres über die Formulierung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks. Er ist sachverhaltsabhängig zu gestalten. Die Erklärung des Prüfers nimmt zukünftig außer auf gesetzlichen Vorschriften, Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen auch auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und sonstige maßgebliche Rechnungslegungsgrundsätze Bezug.

Hat der Abschlussprüfer keine wesentlichen Beanstandungen gegen die Buchführung, den Jahresabschluss und den Lagebericht zu erheben und liegen keine besonderen Umstände vor, auf Grund derer nicht alle Teile der Rechnungslegung geprüft werden können (Prüfungshemmnisse), kann ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt werden. Mit einem solchen Vermerk wird eine positive Gesamtaussage dahingehend getroffen, dass insgesamt ein zutreffendes Bild von der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde vermittelt 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
<p>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 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 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.</p>
Die Prüfung hat zu keinen Einwendungen geführt.
<p>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.</p>

Abbildung 19 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“

Zu einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk kann der Prüfer auch Hinweise auf Umstände aufnehmen, auf die er in besonderer Weise aufmerksam machen will, die aber sein positives Prüfungsurteil nicht einschränken (Satz 2).

5. Zu Absatz 5:

Die Vorschrift regelt Näheres über die Einschränkung des Bestätigungsvermerks sowie über dessen Versagung, auch in den Fällen, in denen der Prüfer zu einem negativen Prüfungsurteil gelangt. Werden Beanstandungen ausgesprochen, ist die Erklärung nach Absatz 4 Satz 1 einzuschränken oder zu versagen.

5.1 Zu Satz 2:

Die Vorschrift präzisiert die Voraussetzungen für die Erteilung eines eingeschränkten Bestätigungsvermerks (Satz 2). Es muss für den Prüfer ein Positivbefund zu wesentlichen Teilen der Rechnungslegung noch möglich sein, aber bestehen ggf. Anlässe, 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 daher erteilt, wenn der geprüfte 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:

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:

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:

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.

5.4 Zu Satz 6:

Wegen der Bedeutung der Einschränkung des Bestätigungsvermerks oder seiner Versagung besteht in diesen Fällen ein Begründungserfordernis, so dass die Tragweite erkennbar wird. Die Einschränkung oder die Versagung muss so formuliert sein, dass der Grund eindeutig und klar erkennbar ist. Außerdem ist die Bedeutung des Mangels oder des nicht beurteilbaren Sachverhalts erkennbar und nachvollziehbar zu machen.

6. Zu Absatz 6:

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

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. Abbildung 19). 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. Er sollte das Datum des Tages tragen, an für die Prüfenden jeweils ihre Prüfung des Jahresabschlusses materiell abgeschlossen ist.

8. Zu Absatz 8:

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



§ 102

Örtliche Rechnungsprüfung

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

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

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

Zu § 102:

Durch die Vorschrift wird wie bisher bestimmt, dass kreisfreie Städte, Große und Mittlere kreisangehörige Städte eine örtliche Rechnungsprüfung einzurichten haben und die übrigen Gemeinden eine solche einrichten können. Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik sowie die Abbildung des Ressourcenverbrauchs hat keine Änderung der Inhalte dieser Vorschrift erfordert, sondern nur eine redaktionelle Anpassung an den Begriff „Örtliche Rechnungsprüfung“ mit sich gebracht. Gleichwohl entwickelt sich auch im Bereich der Rechnungsprüfung eine immer stärker werdende Zusammenarbeit zwischen den Gemeinden.

1. Zu Absatz 1:

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. Die Ausgestaltung der örtlichen Rechnungsprüfung muss sich dabei an dem nach dem Gesetz zugewiesenen Aufgaben und den ggf. zusätzlich vom Rat oder vom Bürgermeister übertragenen Aufgaben ausrichten. Dies wirkt auch auf die erforderliche Qualifikation der Prüfer.

1.1 Pflicht zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung

Grundsätzlich haben die Gemeinden eine örtliche Rechnungsprüfung auf Grund ihrer Pflicht zur sparsamen und wirtschaftlichen Haushaltsführung gemäß § 75 Abs. 1 GO NRW und der Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses gemäß § 95 GO NRW, einzurichten. 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 damit eine örtliche Rechnungsprüfung durchzuführen. Die Ausübung dieser Pflicht wird durch die Einrichtung der örtlichen Rechnungsprüfung 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.

Die Selbstverantwortung und das Erfordernis des ordnungsmäßigen Handelns der Gemeinden, das auch durch die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde 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.

1.2 Aufgabenübertragung der örtlichen Rechnungsprüfung

Die Vorschrift lässt aber zu, dass Gemeinden ihre örtliche Rechnungsprüfung ganz oder teilweise auf eine andere Gemeinde übertragen dürfen. Das Ansinnen mancher Gemeinden, die nach Absatz 1 zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung verpflichtet sind, sich dann im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Prüfung zu entlassen, ist dabei nicht zulässig. Die gemeindliche Selbstverwaltung bringt es mit sich, auch bei einer Aufgabenerledigung durch Dritte die Gemeinde mit verantwortlich sein muss.

Zusätzlich zu der möglichen Vereinbarung zwischen einer kreisangehörigen Gemeinde und ihrem Kreis (nach Absatz 2) wurde durch das NKFG zugelassen, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Hilfe Dritter als Prüfer bedienen darf (vgl. § 103 Abs. 5 GO NRW). Die gesetzliche Ergänzung erfolgte auf Vorschlag der Gemeinden und des Fachverbandes der Rechnungsprüfer, um zukünftig besser eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung der örtlichen Rechnungsprüfung zu erreichen.

Die neue Regelung in der Gemeindeordnung, aber auch eine Vereinbarung auf der Grundlage des Gesetzes über kommunale Gemeinschaftsarbeit (GKG) öffnen den Weg für eine Zusammenarbeit von örtlichen Rechnungsprüfungen über den Einzelfall hinaus. Daher ist einerseits eine Beauftragung Dritter nicht auf bestimmte Prüfungstätigkeiten beschränkt, andererseits können „Dritte als Prüfer“ sowohl Wirtschaftsprüfer als auch die örtliche Rechnungsprüfung einer anderen Gemeinde sein. Die Ausgestaltung der Zusammenarbeit von örtlichen Rechnungsprüfungen und die Beauftragung Dritter darf nicht dazu führen, dass die Gemeinde aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtlichen Prüfungen entlassen wird.

Die Übertragung der örtlichen Rechnungsprüfung an eine andere Gemeinde kann jedoch nicht im Rahmen einer Vereinbarung nach § 3 Abs. 5 oder § 4 Abs. 5 GO NRW erfolgen. Diese Vorschriften stellen auf übertragbare 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 die interne Kontrolle der Haushalts- und Wirtschaftsführung der Gemeinden betrifft. Den Gemeinden obliegt es deshalb grundsätzlich selbst, die organisatorischen Rahmenbedingungen für die örtliche Rechnungsprüfung zu schaffen.

Die Formen der Zusammenarbeit von Gemeinden im Rahmen ihrer örtlichen Rechnungsprüfung werden durch die Gemeindeordnung und das Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit abschließend bestimmt. Eine über den Einzelfall hinausgehende allgemeine Vereinbarung über die Durchführung von Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung kann deshalb nicht auf Vorschriften des Verwaltungsverfahrensgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (VwVfG. NRW.) vom 12.11.1999, GV. NRW. S. 602 (SGV. NRW. 2010) geschlossen werden. Davon unberührt bleiben aber die Möglichkeiten der einzelfallbezogenen Amtshilfe nach den Vorschriften des § 4 ff. VwVfG. 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. Im Bereich der örtlichen Rechnungsprüfung ist somit die Amtshilfe auf eine ergänzende Hilfe beschränkt. Eine Stadt kann im Wege der Amtshilfe eine im Einzelfall beschränkte Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung für eine andere Stadt wahrnehmen. Als Einzelfall der Amtshilfe nach Verwaltungsverfahrensgesetz gelten jedoch nicht die dem Rechnungsprüfungsausschuss gesetzlich übertragenen Prüfungsaufgaben.

2. Zu Absatz 2:

Als Konsequenz aus der Errichtung der Gemeindeprüfungsanstalt ist im Jahre 2002 eine Öffnung in die Gemeindeordnung aufgenommen worden, die vorsieht, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises auch bei kreisangehörigen Gemeinden Prüfungsaufgaben übernehmen kann (vgl. § 102 Abs. 2 GO NRW). Damit wurde die

Möglichkeit der Zusammenarbeit von örtlichen Rechnungsprüfungen der Gemeinden mit der örtlichen Rechnungsprüfung des Kreises geschaffen. Durch den Abschluss einer öffentlich-rechtlichen Vereinbarung der kreisangehörigen Gemeinde mit dem Kreis kann die Rechnungsprüfung des Kreises die Rechnungsprüfung ganz oder teilweise in der Gemeinde wahrnehmen.

Werden nur einzelne Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung vom Kreis übernommen, wird die Gemeinde nicht aus ihrer Gesamtverantwortung für die örtliche Rechnungsprüfung entlassen. Eine kreisangehörige Gemeinde kann aber auch mit ihrem Kreis eine Vereinbarung mit dem Inhalt abschließen, dass die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises insgesamt die Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde wahrnimmt. Die Vereinbarung muss entsprechend der Inanspruchnahme des Kreises eine Kostenerstattung vorsehen.

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. Bei einer vollständigen Übernahme der Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung in einer Gemeinde durch die örtliche Rechnungsprüfung des Kreises wird die kreisangehörige Gemeinde von der Verpflichtung, eine örtliche Rechnungsprüfung nach § 102 Abs. 1 GO NRW einzurichten, entbunden (vgl. § 102 Abs. 3 GO NRW).

3. Zu Absatz 3:

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 sie mit der örtlichen Rechnungsprüfung ihres Kreises gemäß Absatz 2 Satz 1 vereinbart haben, dass diese bei ihnen die örtliche Rechnungsprüfung wahrnimmt. In diese Abwägung zum Abschluss einer solchen Vereinbarung sollte u.a. einbezogen werden, ob nicht gleichwohl ein Bedürfnis für eine eigene örtliche Rechnungsprüfung wegen besonderer örtlicher Gegebenheiten besteht. Auch ein Vergleich, ob bei einer örtlichen Rechnungsprüfung durch Dritte die Kosten in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen stehen, kann zur Entscheidungsfindung beitragen.



§ 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 Hin- und Rückgabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat.

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

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

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

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

(7) Ein Dritter darf nicht Prüfer sein,

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

§ 104 Abs. 4 gilt entsprechend.

Zu § 103:

Die Vorschrift enthält die gesetzlich bestimmten Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Dabei ist es unerheblich, ob die Gemeinde zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung gesetzlich verpflichtet ist oder diese freiwillig eingerichtet hat. Die Vorschrift ist gegenüber ihrer bisherigen Fassung erweitert worden und enthält

zunehmend eine breite Übersicht über die mit der Aufgabenerfüllung zusammenhängenden Sachverhalte, von der weiteren Auftragserteilung durch den Rat und den Bürgermeister bis zur Festlegung, unter welchen Voraussetzungen ein Dritter nicht Prüfer sein darf.

1. Zu Absatz 1:

Das neue Haushaltsrecht erfordert eine Anpassung und Erweiterung des bisherigen Aufgabenkataloges der örtlichen Rechnungsprüfung. Die neuen Bestandteile der gemeindlichen Haushaltswirtschaft haben zu einer Erweiterung des Aufgabenkataloges (Nummern 1 und 3) geführt. Die Entwicklung der Gemeindekasse zu einer doppelten Finanzbuchhaltung im Sinne des § 93 GO NRW hat zudem eine Anpassung der Begrifflichkeiten (Nummern 4 bis 6) erfordert.

1.1 Zu Satz 1:

1.1.1 Prüfung 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 doppelten Rechnungswesens (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 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.

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 sind in § 101 GO NRW geregelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Erläuterungen zu § 101 GO NRW „Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk“ verwiesen.

1.1.2 Prüfung der Jahresabschlüsse von Sondervermögen

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 auch diesen Sondervermögen zu prüfen, inwieweit die Zwecke dieser Sondervermögen durch die Gemeinde erfüllt wurden. Auch wenn diese Regelung den Begriff „Jahresabschluss“ enthält, führt dies nicht zur Vorgabe eines solchen, wie ihn die Gemeinde selbst zu erstellen hat. Die Gemeinde hat aber für jedes dieser Sondervermögen ein gesondertes Ergebnis (Abschluss) fest- bzw. aufzustellen, das mit der 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. Außerdem sind für die Jahresabschlüsse der Eigenbetriebe die Vorschriften des § 106 GO NRW zu beachten.

1.1.3 Prüfung des Gesamtabchlusses

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.

1.1.4 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 Dauernde Überwachung der Zahlungsabwicklung

Diese Pflichtaufgabe wird besonders herausgestellt, da es aus Sicherheitsgesichtspunkten heraus grundsätzlich notwendig ist, nicht nur einmal jährlich, sondern mehrmals im Laufe des Haushaltsjahres unvermutet die Zah-

lungsabwicklung der Gemeinde zu prüfen. Als unabhängige Stelle ist die örtliche Rechnungsprüfung dafür geeignet. Sie kann durch ihre Prüfungen mit gewährleisten, dass die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung nach § 31 Abs. 4 GemHVO NRW ordnungsgemäß wahr genommen werden kann. Diese Aufgabe ist zudem untrennbar mit der Zielsetzung der Aufgabe „laufende Prüfung der Vorgänge in der Finanzbuchhaltung“ verbunden, weil sie als eine Teilaufgabe davon darstellt, die aber aus Sicherheitsgesichtspunkten eine eigenständige Bedeutung hat.

Weil der örtlichen Rechnungsprüfung die Prüfung der Jahresabschlüsse der in § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen nach § 103 Abs. 1 Nr. 2 GO NRW obliegt, kann ihr auch die Überwachung der Zahlungsabwicklung der gemeindlichen Sondervermögen als Pflichtaufgabe übertragen werden. In vielen Gemeinden besteht ein Liquiditätsverbund zur Bereitstellung von benötigten Zahlungsmitteln zwischen der Gemeinde und ihren in § 97 Abs. 1 Nrn. 1, 2 und 4 GO NRW benannten Sondervermögen, so dass bereits aus dem Zusammenspiel der täglichen Zahlungsgeschäfte in diesem Verbund ein Prüfungszusammenhang herstellbar ist.

1.1.6 Prüfung der 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.

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. 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.

1.1.7 Prüfung der Finanzvorfälle gemäß § 100 Abs. 4 der Landeshaltsordnung

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 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“ und auf den Runderlass über Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 22.03.2006 (SMBL. NRW. 6300) verwiesen.

2. Zu Satz 2:

Durch Satz 2 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 Sozialhilfaufgaben 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:

Nach der Vorschrift in Absatz 2 kann der Rat der örtlichen Rechnungsprüfung weitere Aufgaben übertragen. Dazu gehört 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 gemäß § 114a GO NRW sowie die Buch- und Betriebsprüfung, die sich die Gemeinde bei einer Beteiligung, bei der Hingabe eines Darlehens oder sonst vorbehalten hat. Auch der Rat kann der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge erteilen, die von der örtlichen Rechnungsprüfung neben den gesetzlichen Aufgaben zu erledigen sind. Die Aufzählung möglicher Aufträge durch den Rat ist aber gestrafft worden. Sie ist lediglich beispielhaft und nicht abschließend.

3. Zu Absatz 3:

Die Regelung übernimmt aus Gründen des engeren Sachzusammenhangs die entsprechende bisherige Vorschrift, die dem § 104 GO NRW zugeordnet war. Damit ist der Bürgermeister weiterhin berechtigt, innerhalb seines Amtsbereichs unter Mitteilung an den Prüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung Aufträge zur Prüfung zu erteilen. Abweichend von der bisherigen Regelung ist anstelle des Finanzausschusses nunmehr jedoch der Rechnungsprüfungsausschuss zu unterrichten. Er verfügt über die größere Sachnähe. Die Vorschrift schließt aber nicht aus, dass der Bürgermeister wie bisher den Finanzausschuss zusätzlich unterrichtet.

4. Zu Absatz 4:

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

5. Zu Absatz 5:

Die Vorschrift bestimmt, dass sich die örtliche Rechnungsprüfung der Gemeinde mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses eines Dritten als Prüfer bedienen kann. Die Regelung ist aber nicht auf Abschlussprüfungen beschränkt worden, sondern sie umfasst alle Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung. Sie ist auf Grund von Vorschlägen der NKF-Modellkommunen und des Fachverbandes der Rechnungsprüfer entstanden, die der örtlichen Rechnungsprüfung eine flexible und wirtschaftliche Aufgabenerledigung dadurch zu ermöglichen wollten, 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.

Die Inanspruchnahme dieser Vorschrift durch eine Gemeinde bedingt, dass bei der Gestaltung entsprechender Verträge auch die Rechte des Rechnungsprüfungsausschusses in das Vertragswerk einfließen müssen, denn er ist zu mindestens hinsichtlich der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse und der Gesamtabschlüsse die zuständige Prüfungsinstanz. Es ist deshalb geboten, einige Kriterien dafür zu beachten, insbesondere dann, wenn sich die örtliche Rechnungsprüfung nicht im Einzelfall eines Dritten bedienen will, sondern eine umfangreichere Zusammenarbeit bei der örtlichen Rechnungsprüfung anstrebt. Dazu sind neben dem Inkrafttreten auch die befristete Laufzeit der Vereinbarung sowie auch die Kündigungsmodalitäten zu bestimmen.

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. Die Abgabe der Prüfungsaufgaben kann dabei 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 zu beachten.

Soweit dabei 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.

In jedem Fall ist es bei einer 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 den Gemeinden ist eine jährliche Absprache über die übertragenen bzw. übernommenen Prüfungsaufgaben erfolgen sowie eine Unterrichtung des jeweiligen Rechnungsprüfungsausschusses über Art und Umfang der Inanspruchnahme des Vertragspartners sachgerecht. Auch eine Abstimmung über die Durchführung der abgegebenen bzw. der übernommenen Prüfaufgaben 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 Absprache notwendig.

6. Zu Absatz 6:

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

7. Zu Absatz 7:

Die Regelung dient dazu, die Unabhängigkeit der 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.



§ 104

Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung

- (1) Die örtliche Rechnungsprüfung ist dem Rat unmittelbar verantwortlich und in ihrer sachlichen Tätigkeit ihm unmittelbar unterstellt. Sie ist von fachlichen Weisungen frei.
- (2) Der Rat bestellt die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung und die Prüfer und beruft sie ab. Die Leitung und die Prüfer können nicht Mitglieder des Rates sein und dürfen eine andere Stellung in der Gemeinde nur innehaben, wenn dies mit ihren Prüfungsaufgaben vereinbar ist. Sie dürfen nicht Zahlungen der Gemeinde abwickeln.
- (3) Die Leitung der örtlichen Rechnungsprüfung muss von Beamten wahrgenommen werden. Sie darf nicht Angehöriger des Bürgermeisters, des Kämmerers oder des für die Zahlungsabwicklung Verantwortlichen und dessen Stellvertreters sein.
- (4) Für die Aufgaben nach § 103 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 dürfen die Prüfer nicht an der Führung der Bücher oder an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder des Gesamtabschlusses mitgewirkt haben.

Zu § 104:

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

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 das 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).

1. Zu Absatz 1:

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

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

3. Zu Absatz 3:

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

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift schützt die Unabhängigkeit der Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung. In Anlehnung an die handelsrechtlichen Regelungen ist festgelegt, dass sie nicht als Prüfer des Jahresabschlusses 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. Dieser Fall eines Selbstprüfungsverbots ist gegeben, wenn die Tätigkeit des Prüfers über eine Prüfungstätigkeit hinausgeht und nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist. Ein solcher Ausschluss von der Prüfungstätigkeit ist auch im internationalen Bereich üblich.

Die Regelung in dieser Vorschrift ist auf den tatsächlich tätigen Prüfer abgestellt. Sie würde ggf. auch auf eine Prüfungsgesellschaft wirken, wenn deren gesetzlicher Vertreter oder einer ihrer Gesellschafter unter den gleichen Bedingungen persönlich von der Prüfung ausgeschlossen wäre.



§ 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.

Zu § 105:

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. Diese organisationsrechtliche Einordnung außerhalb des eigentlichen Staatsaufbaus und die rechtliche Selbstständigkeit (Unabhängigkeit und Weisungsfreiheit) führt zu einer größeren Nähe zu den Gemeinden. Die GPA darf daher auch beratend tätig werden.

1. Zu Absatz 1:

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 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:

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:

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 einer 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 Absätzen 4 bis 6:

Die Regelungen in diesen Absätzen spiegeln das sich an die überörtliche Prüfung der Gemeindeprüfungsanstalt anschließende Verfahren wieder. Es ist für die Gemeinden als Betroffene und für die zuständige Aufsichtsbehörde der Gemeinde, aber auch für die Prüfer selber wichtig, wie mit den Prüfungsergebnissen verfahrensmäßig umzugehen ist. Auch soll durch diese Vorschrift eine Gleichbehandlung gewährleistet werden.

Die Gemeindeprüfungsanstalt hat deshalb das Prüfungsergebnis in Form eines Prüferberichts 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.

Aber auch für die Behandlung des Prüfungsergebnisses der Gemeindeprüfungsanstalt innerhalb der Gemeinde bestehen Vorgaben. 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.

5. Zu Absatz 7:

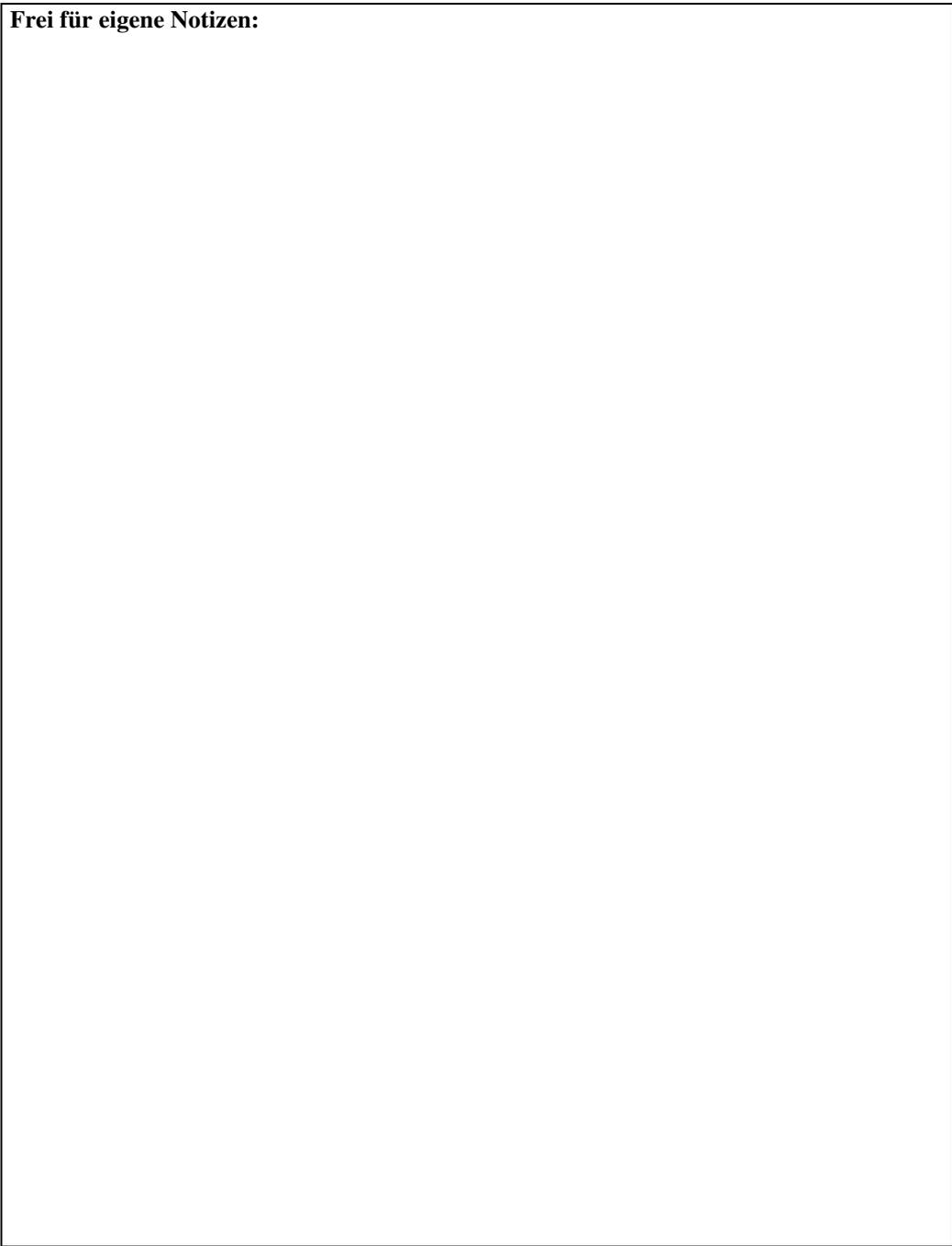
Das Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt hat dieser auch die Möglichkeit der Beratung von Körperschaften, Anstalten, Stiftungen und Verbände und Einrichtungen des öffentlichen Rechts eingeräumt. Diese kann sich über die gesamten Möglichkeiten der Verwaltungstätigkeit erstrecken, soll 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 Betreffenden 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 Betreffenden 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:

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



Frei für eigene Notizen:



12. Teil Gesamtabschluss

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

Die Vorschriften sollen zukünftig gewährleisten, dass jährlich die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde insgesamt so dargestellt wird, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ - vergleichbar mit einem Konzern - handeln würde. Daher ist für diese Bestimmungen 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 Gesamtabschluss die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde beseitigt und im Gesamtabschluss die Vermittlung entscheidungsrelevanter Informationen unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) in den Vordergrund gestellt werden. Die Adressaten des Gesamtabschlusses sollen beurteilen können, ob die Gemeinde zukünftig in der Lage ist, über die Durchführung durch ihre Kernverwaltung hinaus, also insgesamt gesehen, ihre Aufgaben erfüllen kann.

§ 116 Gesamtabschluss

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

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

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

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

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

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

(6) Der Gesamtabschluss ist vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Ge-

meinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt. Die Prüfung des Gesamtabchlusses erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind. Der Gesamtlagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem 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.

Zu § 116:

Die Vorschrift bestimmt den Inhalt und den Zweck des Gesamtabchlusses näher. Sie ist der handelsrechtlichen Vorschrift für den Konzernabschluss (§ 290 HGB) nachgebildet worden. Durch den 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 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 im siebten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung (§§ 49 bis 52) näher bestimmt.

1. Zu Absatz 1:

1.1 Zu den Sätzen 1 und 2:

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, zu einem festen Stichtag jährlich einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen (Satz 1). Dazu sind in Anlehnung an das Handelsrecht (§ 297 Abs. 1 HGB) der Inhalt und die Bestandteile des Gesamtabchlusses festgelegt worden (Satz 2). In den Gesamtabchluss der Gemeinde sind grundsätzlich die Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten sowie die Erträge und Aufwendungen der darin einbezogenen Einheiten, unabhängig von ihrer Berücksichtigung in eigenen Jahresabschlüssen, vollständig aufzunehmen. Die Bilanzierungspflichten richten sich nach den für den Jahresabschluss der Gemeinde geltenden Vorschriften, einschließlich der möglichen Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungsverbote. Der Gesamtabschluss der Gemeinde besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang.

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

Der Gesamtabschluss 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.

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 Gesamtabschluss 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.

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.

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.

Gesamtabchluss- unterlagen	Pflicht- bestandteil	Liegt vor:	Bekanntmachung
Bestandteile des Gesamtabchlusses			
Gesamtergebnisrechnung Prüfungsauftrag: 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 Prüfungsauftrag: 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 Prüfungsauftrag: Enthält er ausreichende Erläuterungen zu den Posten der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung? Ist eine Kapitalflussrechnung beigelegt?	§ 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 Prüfungsauftrag: 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 Prüfungsauftrag: 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 20 „Gesamtabchlussunterlagen“

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.

Außerdem sollte zum Gesamtabchluss nachvollziehbar gemacht werden, welche verselbstständigen Aufgabenbereiche aus der bestehenden Beteiligungsstruktur einer Stadt nach § 116 GO NRW i.V.m. § 50 GemHVO NRW in den Gesamtabchluss einbezogen worden sind. Die Übersicht über die gesamte Beteiligungsstruktur einer Stadt, 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 verselbstständigten Aufgabenbereiche, unabhängig davon, ob diese in den Gesamtabchluss einzubeziehen sind. Die Beurteilung des Gesamtabchlusses macht aber einen einfachen und zutreffenden Überblick über die in den Gesamtabchluss einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche erforderlich.

1.2 Zu Satz 3:

Wegen der in den Gesamtabchluss einbezogenen rechtlich selbstständigen Aufgabenbereiche, deren festgestellte Jahresabschlüsse damit konsolidiert werden, ist es sachgerecht und angemessen zu bestimmen, dass der Rat einer Gemeinde den 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 verselbstständigten Aufgabenbereiche.

1.2 Zu Satz 4:

Ergänzend zur Bestätigung des Gesamtabchlusses durch den Rat stellt die Verweisung in Satz 4 sicher, dass die Bürgerinnen und Bürger und die Aufsichtsbehörde wie 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. Es soll erreicht werden, dass bürgerfreundlich und bürgernah über den Gesamtabchluss als Ergebnis der Aufgabenerfüllung des vergangenen Jahres informiert wird. Aus diesem Grund soll der Gesamtabchluss wie der Jahresabschluss 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 Gesamtabchlusses erfüllt als Information an die Bürgerinnen und Bürger aber nur ihren Zweck, wenn darin auch die wichtigsten Ergebnisse aus der Gesamtergebnisrechnung und die wichtigsten Bilanzposten der Gesamtbilanz sowie das Bilanzvolumen öffentlich gemacht werden. Die Interessenten haben dann die Möglichkeit, sich weitere Kenntnisse über den Gesamtabchluss zu verschaffen. Nicht nur der Gesamtabchluss mit seinen Bestandteilen, sondern insbesondere auch der Gesamtanhang sowie der Gesamtlagebericht liefern einen Überblick über die wichtigsten Ergebnisse der Haushaltswirtschaft und gesamten Aufgabenerfüllung im abgelaufenen Jahr. Dabei bleibt es der Gemeinde überlassen, ob sie den Gesamtabchluss in herkömmlicher Weise als Druckwerk auslegt, im Internet verfügbar macht oder in sonstiger Weise darüber informiert.

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

2. Zu Absatz 2:

In dieser Vorschrift ist in Anlehnung an das Handelsgesetzbuch (§ 294) bestimmt worden, welche verselbstständigten Aufgabenbereiche mit ihren Jahresabschlüssen in den Gesamtabchluss der Gemeinde einbezogen werden. Dazu wird wie im Handelsrecht abgegrenzt: Die Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts 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 Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
- Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts (AÖR) getragen werden,
- Zweckverbänden,
- rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
- sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträgern, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird.

Eine Besonderheit stellen die Sparkassen dar, deren Träger die Gemeinden sind. Der Gesetzgeber hat sich durch die Begründung zum NKFG dafür entschieden, die Sparkassen nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen. Auch wenn die Sparkassen als eine Vermögensmasse der Gemeinden betrachtet werden können, bringen es die Besonderheiten der Sparkassen und ihre rechtliche Einstufung als sondergesetzliche öffentlich-rechtliche Anstalt sowie der fehlende haushaltswirtschaftliche Zusammenhang mit sich, sie nicht zu konsolidieren. Als Besonderheit gilt z.B., dass die Gemeinde als Träger der Sparkasse keine Einlage/Beteiligung halten muss, wie es bei ihren rechtlich-selbstständigen Unternehmen erforderlich ist. Auch können Überschüsse der Sparkasse nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Zudem unterliegt die Festlegung der geschäftlichen Betätigung teilweise der Genehmigung der staatlichen Aufsichtsbehörde (vgl. z.B. § 4 Abs. 2 und § 31 des Gesetzes über die Sparkassen sowie über die Sparkassen und Giroverbände (Sparkassengesetz - SpkG) vom 10.09.2004 (GV. NRW. S. 521; SGV. NRW. 764)). Die weitere Entwicklung des Sparkassenrechts bleibt abzuwarten.

Aus diesem Ergebnis darf jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass in der gemeindlichen Bilanz auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband verzichtet werden darf. 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 in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen ist. Wie bei allen wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinden ist für den Wertansatz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Würde auf einen solchen Ansatz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die gemeindliche Bilanz nicht mehr gewährleistet. Vor diesem Hintergrund kann der Wert der Beteiligung an einem Sparkassenzweckverband mit einem Erinnerungswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

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

3. Zu Absatz 3:

In Anlehnung an das Handelsrecht (§ 296 HGB) ist bestimmt worden, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche nach Absatz 2, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind, - wie beim handelsrechtlichen Konzern - nicht in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind. Dies ist im privatwirtschaftlichen Bereich in der Regel der Fall, wenn von einer Gemeinde an einem Unternehmen einen Anteil von nicht mehr als 20 v.H. gehalten wird. Der Überblick über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde wird durch diese Bestimmung nicht beeinträchtigt, da im Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW alle Aufgabenbereiche der Gemeinde darzustellen und zu erläutern sind, unabhängig davon, ob sie in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind. Um die Abgrenzung aber nachvollziehbar zu machen, wird bestimmt, dass dies im Anhang darzustellen ist (Satz 2).

4. Zu Absatz 4:

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

5. Zu Absatz 5:

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

Der Bestätigung des Gesamtabchlusses der Kommune gehen mehrere Verfahrensschritte voraus. Über diese soll sich die Aufsichtsbehörde im Rahmen der Anzeige des Gesamtabchlusses informieren, um ggf. Rechtsverstöße beanstanden zu können. Das Nachhalten dieser Verfahrensschritte, die terminlich bestimmt sein müssen, wird durch die nachfolgende Übersicht auch für die Gemeinde erleichtert.

Aufstellung 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 21 „Aufstellung des Gesamtabchlusses“

Im Rahmen der individuellen Prüfung eines jeden Gesamtabchlusses einer Kommune ist auch festzuhalten, ob das Verfahren ordnungsgemäß abgelaufen bzw. welche Verfahrensschritte ggf. zu beanstanden sind.

6. Zu Absatz 6:

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

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 den Gesamtabchluss
<p><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 22 „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:

Die Vorschrift stellt entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften klar, dass geprüfte Jahresabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche nicht noch einmal im Rahmen des Gesamtabchlusses zu prüfen sind. Damit werden Doppelprüfungen eines Jahresabschlusses der verselbstständigten Aufgabenbereiche vermieden.



§ 117 Beteiligungsbericht

(1) Die Gemeinde hat einen Beteiligungsbericht zu erstellen, in dem ihre wirtschaftliche und nichtwirtschaftliche Betätigung, unabhängig davon, ob verselbstständigte Aufgabenbereiche dem Konsolidierungskreis des 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.

Zu § 117:

Auf Grund zahlreicher Ausgliederungen und Beteiligungen weisen die Gemeinden heute vielfach konzernähnliche Strukturen auf. Der Beteiligungsbericht soll daher den Blick der Gemeinde vom Gesamtabschluss 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 Gesamtabschlusses einzubeziehen ist. Der Bericht ermöglicht dadurch vertiefte und notwendige Erkenntnisse für die Gesamtsteuerung der Gemeinde. Für den ersten Beteiligungsbericht in neuer Form ist entsprechend den Vorgaben über die Aufstellung des ersten Gesamtabschlusses durch die Gemeinden ein Stichtag gesetzlich festgelegt worden, zu dem dieser Beteiligungsbericht spätestens zu erstellen ist (vgl. § 3 des NKF-Einführungsgesetzes; Art. 1 des NKFG vom 16.11.2004). Die Gemeinden können den neuen Beteiligungsbericht aber auch erstmals zu einem von ihnen gewählten Ende eines früheren Haushaltsjahres aufstellen, der zwischen dem Tag des In-Kraft-Tretens des Gesetzes und dem gesetzlich bestimmten Stichtag liegt.

Mit dem neuen Beteiligungsbericht werden den Adressaten verlässliche und geeignete Informationen zur Verfügung gestellt, die die Chancen und Risiken der Gemeinde insgesamt transparent machen und einen Einblick über die im Gesamtabschluss darzustellende Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage hinaus ermöglichen. Der Beteiligungsbericht ist daher in einen Gesamtzusammenhang mit dem Gesamtabschluss gestellt worden.

1. Zu Absatz 1:

Die bisherige Vorschrift über die Erstellung eines Beteiligungsberichtes ist angepasst und dem Gesamtabschluss zugeordnet worden. Dadurch wird die Gesamtübersicht über die Betätigungen der Gemeinde in Form verselbstständigter Aufgabenbereiche hergestellt und die Informationslücke zum Gesamtlagebericht geschlossen. In diesem Beteiligungsbericht steht daher die Lage jeder einzelnen Beteiligung und nicht die Gesamtlage der Gemeinde im Blickpunkt. Um die differenzierte Betrachtung zu gewährleisten, muss der Beteiligungsbericht bestimmte Informationen, z.B. über Ziele und Leistungen, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks, der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde 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.

Die Gemeinden sollen im Beteiligungsbericht auch ihre Beteiligungsstruktur aufzeigen. Dazu sollte eine Übersicht erstellt werden, die alle verselbstständigten Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form aufzeigt. Die nachfolgende Abbildung zeigt beispielhaft die Beteiligungsstruktur einer Stadt auf (Quelle: Organigramm der Stadt Münster). Aus einer solchen Übersicht lässt sich ein Auszug für den Gesamtabschluss erstellen, mit dem ein Überblick über die in die Konsolidierung einbezogenen verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde gegeben werden kann.

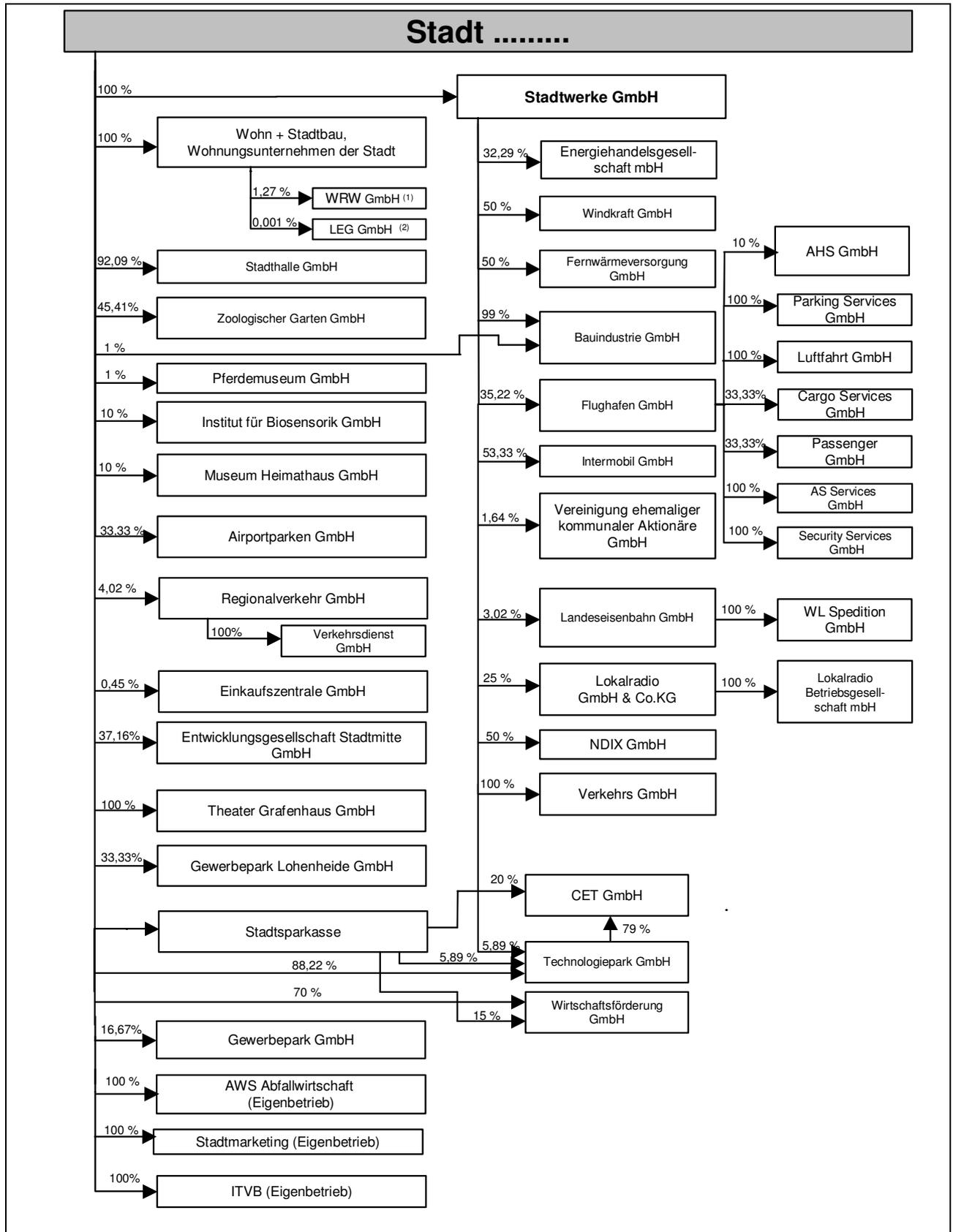


Abbildung 23 „Beispiel für eine Darstellung einer städtischen Beteiligungsstruktur“

2. Zu Absatz 2:

Die bisherige Vorschrift über die Informationspflichten der Gemeinde gegenüber dem Rat und den Einwohnern ist übernommen und wegen ihrer Bedeutung in einem eigenen Absatz verankert worden. Auch in der Übergangszeit zum neuen Haushaltsrecht muss die Gemeinde ihren Informationspflichten gegenüber dem Rat und den Einwohnern nachkommen. Daher sind die Gemeinden verpflichtet, in dieser Zeit mindestens einen Beteiligungsbericht nach der bisherigen Vorschrift zu erstellen. Diese gesetzliche Vorgabe schränkt den Gestaltungsfreiraum der Gemeinden nicht ein.

Der Beteiligungsbericht 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 Beteiligungsbericht 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 Beteiligungsbericht 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.

Die weiteren Voraussetzungen und Gestaltungsmöglichkeiten des Beteiligungsberichtes werden zu § 52 GemH-VO NRW erläutert.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 118

Vorlage- und Auskunftspflichten

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

Zu § 118:

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 Unternehmen so darzustellen hat, als ob die Gemeinde mit ihren Unternehmen eine Einheit wäre, ist es für die Aufstellung eines solchen Gesamtabschlusses zwingend erforderlich, auch die dafür notwendigen Informationen und Unterlagen von den beteiligten Organisationseinheiten zu erhalten. Dabei werden an den Gesamtabschluss nach dem Grundsatz der gemeindlichen Einheit keine höheren Anforderungen gestellt, als an den Einzelabschluss.

Mit dieser Vorschrift wird deshalb die Gemeinde verpflichtet, im Rahmen ihrer Möglichkeiten darauf hinzuwirken, dass ihr von den verselbstständigen Aufgabenbereichen 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.

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.

Die landesrechtliche Regelung lässt daher die geltenden handelsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vorschriften unberührt. Dies bedingt auch bei dieser Vorschrift, dass die Gemeinde durch die Landesregelung kein unmittelbares Eingriffsrecht auf ihre Ausgliederungen hat, soweit die bundesrechtlichen Vorschriften etwas anderes beinhalten. Sie muss sich aber bei der Ausgestaltung von Gründungsverträgen oder Satzungen auch ihre Informationsrechte sichern. Diese Verpflichtung der Gemeinde gewährleistet, dass die für den Gesamtabschluss benötigten Informationen tatsächlich der Gemeinde von den Unternehmen und Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden.

EEEEEEEEEEEE

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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 stärkt die kommunale Selbstverwaltung. Sie ermöglicht die Abbildung von Budgets nach organisatorischen Gesichtspunkten ebenso wie die freie Auswahl von Produktgruppen und Produkten angepasst an die Anforderungen der örtlichen Aufgabenerledigung. Für eine flexible Haushaltswirtschaft nach den neuen Steuerungsmodellen enthält die Gemeindehaushaltsverordnung auch entsprechend angepasste Bewirtschaftungsregeln.

Die Gliederung der „doppischen“ Gemeindehaushaltsverordnung folgt im Aufbau denjenigen, die heute in allen Ländern den Gemeindehaushaltsverordnungen zu Grunde gelegt wurden.

Erster Abschnitt	Haushaltsplan
§ 1	Haushaltsplan
§ 2	Ergebnisplan
§ 3	Finanzplan
§ 4	Teilpläne
§ 5	Haushaltssicherungskonzept
§ 6	Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung
§ 7	Vorbericht
§ 8	Stellenplan
§ 9	Haushaltsplan für zwei Jahre
§ 10	Nachtragshaushaltsplan
Zweiter Abschnitt	Planungsgrundsätze und Ziele
§ 11	Allgemeine Planungsgrundsätze
§ 12	Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung
§ 13	Verpflichtungsermächtigungen
§ 14	Investitionen
§ 15	Verfügungsmittel
§ 16	Fremde Finanzmittel
§ 17	Interne Leistungsbeziehungen
§ 18	Kosten- und Leistungsrechnung
§ 19	Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung
Dritter Abschnitt	Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft
§ 20	Grundsatz der Gesamtdeckung

- § 21 Bildung von Budgets
- § 22 Ermächtigungsübertragung
- § 23 Bewirtschaftung und Überwachung
- § 24 Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht
- § 25 Vergabe von Aufträgen
- § 26 Stundung, Niederschlagung und Erlass
- Vierter Abschnitt Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung**
- § 27 Buchführung
- § 28 Inventur, Inventar
- § 29 Inventurvereinfachungsverfahren
- § 30 Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung
- § 31 Sicherheitsstandards und interne Aufsicht
- Fünfter Abschnitt Vermögens und Schulden**
- § 32 Allgemeine Bewertungsanforderungen
- § 33 Wertansätze für Vermögensgegenstände
- § 34 Bewertungsvereinfachungsverfahren
- § 35 Abschreibungen
- § 36 Rückstellungen
- Sechster Abschnitt Jahresabschluss**
- § 37 Jahresabschluss
- § 38 Ergebnisrechnung
- § 39 Finanzrechnung
- § 40 Teilrechnungen
- § 41 Bilanz
- § 42 Rechnungsabgrenzungsposten
- § 43 Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten
- § 44 Anhang
- § 45 Anlagenspiegel
- § 46 Forderungsspiegel
- § 47 Verbindlichkeitspiegel
- § 48 Lagebericht
- Siebter Abschnitt Gesamtabchluss**
- § 49 Gesamtabschluss
- § 50 Konsolidierung
- § 51 Gesamtlagebericht, Gesamtanhang
- § 52 Beteiligungsbericht
- Achter Abschnitt Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz**
- § 53 Aufstellung der Eröffnungsbilanz
- § 54 Ermittlung der Wertansätze
- § 55 Besondere Bewertungsvorschriften
- § 56 Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen
- § 57 Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz
- Neunter Abschnitt Schlussvorschriften**
- § 58 Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen
- § 59 Sondervermögen, Treuhandvermögen

Die Verordnung enthält neben den Regelungen für den „Dauerbetrieb“ die erforderlichen Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung des Vermögens der Gemeinde und für die Aufstellung der gemeindlichen Eröffnungsbilanz nach § 92 GO NRW.

2. Haushaltsrechtliche Regelungen mit Erläuterungen

Erster Abschnitt Haushaltsplan

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.

§ 1 Haushaltsplan

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

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

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

Zu § 1:

Der Haushaltsplan bleibt die Grundlage der Haushaltswirtschaft der Gemeinde sowie gleichzeitig die Grundlage der örtlichen politischen Planungen, Entscheidungen und Kontrollen. Das Neue Kommunale Finanzmanagement (NKF) sieht den neuen kommunalen Haushalt deshalb weiterhin im Zentrum der kommunalen Planung und Rechenschaft. Allerdings ergeben sich Änderungen und Ergänzungen für den Inhalt, den Aufbau, die Begrifflichkeiten und die Darstellung des Haushaltsplans und des Jahresabschlusses aus den Reformzielen des Neuen Kommunalen Finanzmanagements und den zur Erreichung dieser Ziele eingesetzten neuen Instrumenten. Außerdem führt die stärkere Orientierung an den Steuerungsanforderungen 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, und in einen Finanzplan, der die Zahlungsleistungen der Gemeinde ausweist, zu gliedern. Der Haushaltsplan wird in weitere produktorientierte Teilpläne untergliedert, die u.a. Teil-

ergebnispläne und Teilfinanzpläne enthalten. Das Haushaltssicherungskonzept bleibt ein Bestandteil des Haushaltsplans und der Stellenplan für die Beamten und tariflich Beschäftigten bleibt eine Anlage des Haushaltsplans. Diese rechtlichen Festlegungen gewährleisten die Vergleichbarkeit der kommunalen Haushalte untereinander (vgl. Erläuterungen zu § 79 GO NRW).

1. Zu Absatz 1:

Aufbauend auf § 79 Abs. 2 GO NRW werden in dieser Vorschrift die Bestandteile des Haushaltsplans benannt. Der Ergebnisplan (Nummer 1) und der Finanzplan (Nummer 2), die festgelegte Positionen enthalten (vgl. §§ 2 und 3 GemHVO NRW), werden weiter untergliedert und in produktorientierten Teilplänen (Nummer 3) zusammen gefasst (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 Teilpläne müssen wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene nicht nur eine produktorientierte Abbildung von Ergebnis- und Finanzdaten enthalten, sondern auch Ziele und Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln (vgl. § 4 Abs. 2 und 5 GemHVO NRW). Zur besseren Verständlichkeit der Gestaltung des Haushaltsplans soll deshalb den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die vorhandenen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen weiter untergliedert, soll entsprechend verfahren werden.

Wie bisher ist auch das Haushaltssicherungskonzept (Nummer 4), wenn ein solches aufgestellt werden muss, ein Bestandteil des Haushaltsplans. Dieser Bestandteil erfährt durch die Einbeziehung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung in den Haushaltsplan eine noch höhere Gewichtung. 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.

2. Zu Absatz 2:

Um dem Rat der Gemeinde eine Gesamtübersicht über Inhalt und Umfang der jährlichen Haushaltswirtschaft zu ermöglichen, müssen ihm und seinen Ausschüssen neben der Haushaltssatzung und dem Haushaltsplan weitere Unterlagen zur Beratung und Entscheidung über den Entwurf vorgelegt werden. Die Haushaltssatzung mit ihren Anlagen muss darüber hinaus für eine Unterrichtung der Bürgerinnen und Bürger sowie für die Anzeige an die Aufsichtsbehörde der Gemeinde geeignet sein. Die Vorschrift enthält daher eine Aufzählung der vorzulegenden Unterlagen, die für eine Gesamtübersicht über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde unverzichtbar sind. Den Gemeinden bleibt es aber freigestellt, nach örtlichen Bedürfnissen dem Haushaltsplan noch weitere oder detailliertere Unterlagen beizufügen.

2.1 Zu Nummer 1 (Vorbericht):

Der Vorbericht als Haushaltsbegleitbericht gibt einen Überblick über den Stand und die Entwicklung der Haushaltswirtschaft der Gemeinde. In ihm sollen die durch den Haushaltsplan gesetzten Rahmenbedingungen sowie die wichtigen sachlichen Festlegungen bzw. Inhalte des Haushaltsplans und die darin veranschlagten Maßnahmen erläutert werden. Die Gestaltung dieses Berichtes ist der Gemeinde freigestellt. Der „Haushaltsbegleitbericht“ ist dem Haushaltsplan als Anlage beizufügen (vgl. auch Erläuterungen zu § 7 GemHVO NRW).

2.2 Zu Nummer 2 (Stellenplan):

Der Stellenplan der Gemeinde 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). Er ist dem Haushaltsplan beizufügen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

Die Übersicht über die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO NRW 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. Dies muss in der Übersicht erkennbar sein. Außerdem ist in der Übersicht nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO NRW ein Überblick über die Dienstkräfte in der Probe- und Ausbildungszeit zu geben. Die Übersichten sind mit dem Stellenplan dem Haushaltsplan beizufügen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

2.3 Zu Nummer 3 (Bilanz des Vorvorjahres):

Während der Ergebnisplan und der Finanzplan die für das Haushaltsjahr laufenden Ressourcen- und Geldströme abbilden, gibt die Bilanz als Bestandteil des Jahresabschlusses Auskunft über das gesamte zu einem Stichtag vorhandene Vermögen und die Schulden der Gemeinde („Wertespeicher“) sowie deren Struktur. Wegen dieser Funktionen ist dem Haushaltsplan die Bilanz beizufügen, die zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans (Beschlussfassung) zur Verfügung steht. Die Erstellung einer Planbilanz wird hingegen regelmäßig nicht für erforderlich gehalten. Jedoch ist es im Zusammenhang mit der Festsetzung der Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage oder Verringerung der allgemeinen Rücklage nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 GO NRW sachgerecht, die Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen. Besondere Gestaltungsvorschriften bestehen dafür aber nicht (vgl. Erläuterungen unter Nr. 2.7)

2.4 Zu Nummer 4 (Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen):

Die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen, die erkennen lassen muss, in welcher Höhe aus der Inanspruchnahme von Verpflichtungsermächtigungen in den späteren Jahren voraussichtlich Auszahlungen erwachsen werden und auf welche Jahre sich diese verteilen, soll wie bisher dem Haushaltsplan beigelegt werden. Es ist notwendig, darin die voraussichtlich erforderlichen Auszahlungen anzugeben, für die Verpflichtungen im neuen Haushaltsjahr eingegangen werden können sowie die jeweiligen Verpflichtungen aus früheren Jahren (vgl. Erläuterungen zu § 13 GemHVO NRW sowie Nummer 1.4.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

2.5 Zu Nummer 5 (Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen):

In der Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen sind für jede Fraktion die Geldleistungen und die geldwerten Leistungen jeweils getrennt voneinander anzugeben. Dies ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung (vgl. § 56 Abs. 3 GO NRW). Damit wird die Finanzierung der freiwilligen Vereinigungen von Mitgliedern des Rates und der Bezirksvertretungen transparenter. Als geldwerte Leistungen ist die Bereitstellung einer Büroausstattung, von Räumlichkeiten, Fahrzeugen sowie Personal, aber auch die Übernahme laufender oder einmaliger Kosten darzustellen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

2.6 Zu Nummer 6 (Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres):

Den Verbindlichkeiten kommt eine große Bedeutung für die kommunale Haushaltswirtschaft zu, so dass auf eine gesonderte und aktuelle Darstellung zum Zeitpunkt der Aufstellung des Haushaltsplans nicht verzichtet werden kann. Um die mögliche Entwicklung der Verbindlichkeiten aufzuzeigen, ist dem Haushaltsplan eine Übersicht

als Anlage beizufügen. In dieser Übersicht ist 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 Verbindlichkeitspiegels aufzuzeigen. Somit wird nach Gläubigern getrennt aufgezeigt, wie sich die Verbindlichkeiten verändert haben bzw. voraussichtlich verändern werden und welche Fremdmittel zu verzinsen und zu tilgen sind. Das Muster wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.4.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

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:

Entwicklungsschema zur Darstellung der voraussichtlichen Entwicklung des Eigenkapitals
Eigenkapital Vorvorjahr -----
Allgemeine Rücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+ Ausgleichsrücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+ Sonderrücklage Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
+/- Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag Vorjahr (Ist-Werte aus der Schlussbilanz)
= Eigenkapital Vorjahr
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des laufenden Haushaltsjahres (nach beschlossenen Ergebnisplan)
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des zu planenden Haushaltsjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans - Hj)
<hr/>
= Plan Eigenkapital des Haushaltsjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des ersten Planjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 1)
<hr/>
= Plan Eigenkapital des ersten Planjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des zweiten Planjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 2)
<hr/>
= Plan Eigenkapital des zweiten Planjahres
+/- geplanter Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag des dritten Planjahres (nach Entwurf des Ergebnisplans – Hj + 3)
<hr/>
= Plan Eigenkapital des dritten Planjahres

Abbildung 24 „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.

2.8 Zu Nummer 8 (Unterlagen der 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. Die Gemeinde hat organisatorisch selbstständige Einheiten zur Erledigung gemeindlicher Aufgaben errichtet, deren Wirtschaftsführung aber außerhalb des gemeindlichen Haushaltsplans abgewickelt wird. Solche Sondervermögen sind die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigten Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Gemeinde. Für die Unternehmen und Einrichtungen sind besondere Wirtschaftspläne (vgl. § 97 Abs. 3 GO NRW i.V.m. der Eigenbetriebs-

ordnung) und für rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen können besondere Haushaltspläne aufgestellt werden (vgl. § 97 Abs. 4 GO NRW). Es ist geboten, dem Haushaltsplan die Unterlagen dieser Sondervermögen beizufügen, denn daraus können weitere Informationen für die erforderliche Übersicht über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde zum Zeitpunkt der Haushaltsplanung gewonnen werden.

2.9 Zu Nummer 9 (Unterlagen der 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.

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 jedoch nicht im erforderlichen Maße verfügbar sind. Damit die Gemeinde bei ihrer Haushaltsplanung der Aktualität in ausreichendem Maße Rechnung tragen kann, lässt diese Vorschrift als Vereinfachung eine Übersicht über die Wirtschaftslage und die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmen und Einrichtungen zu, um die Aufstellung des neuen Haushalts der Gemeinde nicht zu verzögern.

Dieser Übersicht sind die neuesten Jahresabschlüssen 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 eine zukunftsbezogener Gesamtüberblick erleichtert.

2.10 Zu Nummer 10 (Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben):

Die Vorschrift sieht vor, dass in den kreisfreien Städten dem Haushaltsplan auch bezirksbezogene Angaben beigelegt werden. Dieses ist Ausfluss der entsprechenden Regelung in der Gemeindeordnung, die der Bezirksvertretung eigene Rechte einräumt, über bestimmte Erträge und Aufwendungen sowie Einzahlungen und Auszahlungen, die ihren Bezirk und ihre Aufgaben betreffen, zu beraten und zu entscheiden (vgl. § 37 Abs. 4 GO NRW). Damit der städtische Haushaltsplan für die Verwaltung und die übrigen Adressaten verständlich und lesbar bleibt, muss er nur die wesentlichen Angaben über die Haushaltswirtschaft der Stadt im betreffenden Haushaltsjahr enthalten. 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 dazu ggf. weitere benötigte Informationen und Erläuterungen zu geben.

3. Zu Absatz 3:

Die haushaltspositionenscharfe Abbildung der Planung in den Teilplänen des Haushaltsplans soll die Transparenz erhöhen und zu konkreteren und damit zu realistischeren Prognosen zwingen. Die Einbeziehung in den Haushaltsplan erfordert jedoch nicht eine Änderung des Planungszeitraumes. Wie bisher soll die Gemeinde die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung in einem fünfjährigen Zeitraum vornehmen, in dessen Mittelpunkt das neue Haushaltsjahr steht. Die Planung wird für Erträge und Aufwendungen im Ergebnisplan und für Einzahlungen und Auszahlungen im Finanzplan abgebildet.

Zeitreihe der Planungskomponenten						
Ergebnisplan oder Finanzplan	Ergebnis des Vorvor- jahres	Ansatz des Vor- jahres	Ansatz des Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

Abbildung 25 „Zeitreihe der Planungskomponenten“

Die Zeitreihe im Haushaltsplan gibt damit einen Überblick über die vergangenen zwei Haushaltsjahre, das aktuelle Haushaltsjahr und die folgenden drei Planjahre bezogen jeweils auf die Ergebnisplanung und auf die Finanzplanung.

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-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.

Zu § 2:

Das Ressourcenverbrauchskonzept wird dadurch angemessen umgesetzt, dass ein Ergebnisplan mit den Rechengrößen „Aufwand“ und „Ertrag“ zur Planung des Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens neu eingeführt wird. Er hat die Aufgabe, über die Art, die Höhe und die Quellen der Erträge und Aufwendungen vollständig und klar zu informieren und weist den sich daraus ergebenden Überschuss oder Fehlbedarf aus.

Bei den Erträgen handelt es sich um Finanzmittel, die eine Eigenkapitalerhöhung bewirken. Die Aufwendungen dagegen verringern 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 Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr bezogen.

1. Zu Absatz 1:

Der Ergebnisplan wird in Anlehnung an das Handelsrecht in Staffelform aufgestellt. Er weist Aufwendungen und Erträge, gegliedert nach Arten in zusammengefassten Positionen sowie das ordentliche und das außerordentliche Ergebnis aus. Dadurch werden die Vorgänge aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und die außerordentlichen Vorgänge deutlich unterschieden und die Ergebnisse transparent gemacht. Die gewählte Darstellung ist übersichtlich und auf die wesentlichen Angaben beschränkt. So bleibt der Haushaltsplan verständlich und lesbar. Die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte erfordert es, die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen – wie bisher die kameralen Haushaltstellen – für die Gemeinden verbindlich festzulegen. Diese stellen außerdem die Kontengruppen in den Kontenklassen 4 „Erträge“ und 5 „Aufwendungen“ im 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 26 „Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“

Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung des Haushalts und der Buchungskonten gelassen.

Der Ergebnisplan ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO NRW Bestandteil des Haushaltsplans und bildet die Zusammenführung der Haushaltspositionen nach § 2 GemHVO NRW mit dem Planungszeitraum nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW ab. Er zeigt daher in einer Zeitreihe die Arten, die Höhe und die Quellen der Erträge, aber auch die Aufwendungen auf. 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 Spezialisierung der Haushaltspositionen trägt dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in ausreichendem Maße Rechnung. Der Ergebnisplan sollte entsprechend dem nachfolgenden Schema aufgebaut sein.

Komponenten des Ergebnisplans						
Ergebnisplan	Ergebnis des Vorjahres	Ansatz des Vorjahres	Ansatz des Haushaltsjahres	Planung Haushaltsjahr + 1	Planung Haushaltsjahr + 2	Planung Haushaltsjahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR
Ordentliche Erträge						
Ordentliche Aufwend. mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit						
Finanzergebnis						
Ordentliches Ergebnis						
Außerordentl. Ergebnis						
Jahresergebnis						

Abbildung 27 „Komponenten des Ergebnisplans“

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 vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Das Muster des Ergebnisplans wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Die nach dieser Vorschrift im Ergebnisplan und in der Ergebnisrechnung mindestens auszuweisenden Posten werden nachfolgend erläutert.

1.1 Zu Nummer 1 (Steuern und ähnliche Abgaben):

Zu den kommunalen Steuern zählen die Realsteuern des § 3 Abs. 2 AO (Gewerbsteuer, Grundsteuer A und B). Darüber hinaus werden die Gemeindeanteile an Gemeinschaftssteuern (Gemeindeanteil an der Einkommensteuer, Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer) und sonstige Steuern, z.B. Vergnügungssteuer für die Vorführung von Bildstreifen, sonstige Vergnügungssteuer, Hundesteuer, Jagdsteuer, Zweitwohnungssteuer, gebucht. Weiterhin werden hier steuerähnliche Abgaben, z.B. Fremdenverkehrsabgaben, und die Abgaben von Spielbanken erfasst. Die Steuern und die ähnlichen Abgaben sind der Kontengruppe 40 zugeordnet.

1.2 Zu Nummer 2 (Zuwendungen und allgemeine Umlagen):

Zu den Zuwendungen zählen Zuweisungen und Zuschüsse als Übertragungen vom öffentlichen an den privaten Bereich oder umgekehrt, die nicht ausdrücklich für die Durchführung von Investitionen geleistet werden, z.B. Schlüsselzuweisungen und Bedarfszuweisungen vom Land, sonstige allgemeine Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke. Auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten aus Zuwendungen fallen hierunter (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Die Zuwendungen sind der Kontengruppe 41 zugeordnet.

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 auch zu dieser Position. Die allgemeinen Umlagen sind der Kontengruppe 41 zugeordnet.

1.3 Zu Nummer 3 (Sonstige Transfererträge):

Unter sonstige Transfererträge fällt die Übertragung von Finanzmitteln, denen keine konkrete Gegenleistung der Gemeinde gegenübersteht, soweit es sich nicht um Zuwendungen handelt. Solche Erträge sind der Ersatz von sozialen Leistungen, z.B. Sozialhilfeleistungen, die die Gemeinde ersetzt bekommt. Aber auch Schuldendiensthilfen u.a. werden als Transfererträge ausgewiesen. Die sonstigen Transfererträge sind der Kontengruppe 42 zugeordnet.

1.4 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 und für die Inanspruchnahme wirtschaftlicher Dienstleistungen, z.B. von Einrichtungen der Abwasserbeseitigung, der Abfallbeseitigung, der Straßenreinigung, werden hier erfasst. Auch Erträge aus der Auflösung von Sonderposten für Beiträge und von Sonderposten für den Gebührenaussgleich fallen hierunter. Diese öffentlich-rechtlichen Leistungsentgelte sind der Kontengruppe 43 zugeordnet.

1.5 Zu Nummer 5 (Privatrechtliche Leistungsentgelte):

Die Gemeinde beschafft ihre Finanzmittel nach § 77 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW auch aus Entgelten für erbrachte Leistungen. Wenn diesen ein privates Rechtsverhältnis zu Grunde liegt, z.B. bei Verkauf, Mieten und Pachten, Eintrittsgeldern, sind diese als Erträge hier auszuweisen. Aber auch Erträge aus Erbbaurechtsverhältnissen gehören dazu. Diese privatrechtlichen Leistungsentgelte sind der Kontengruppe 44 zugeordnet.

1.6 Zu Nummer 6 (Kostenerstattungen und Kostenumlagen):

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 des Empfängers voll oder nur teilweise deckt. 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 eine Kostenumlage. Dazu zählen jedoch nicht die Umlagen, die von Umlageverbänden zur allgemeinen Finanzierung ihres Haushalts erhoben werden. Die Kostenerstattungen und Kostenumlagen sind der Kontengruppe 44 zugeordnet.

1.7 Zu Nummer 7 (Sonstige ordentliche Erträge):

Als Auffangposition sind hier alle Erträge einer 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, zu erfassen. Aber auch Erträge aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen (bei Erlösen über Buchwert) sowie die ertragswirksame Änderung von Bestandskonten gehören dazu. Außerdem fallen Erträge aus der Auflösung von sonstigen Sonderposten sowie nicht zahlungswirksame Erträge hierunter. Die sonstigen ordentlichen Erträge sind der Kontengruppe 45 zugeordnet.

1.8 Zu Nummer 8 (Aktivierte Eigenleistungen):

Erstellt die Gemeinde selbst aktivierungsfähige Vermögensgegenstände, so stellt deren Wert einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Diese Position ist die Gegenposition zu den Aufwendungen der Gemeinde zur Herstel-

lung 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. Die aktivierbaren Eigenleistungen sind der Kontengruppe 47 zugeordnet.

1.9 Zu Nummer 9 (Bestandsveränderungen):

Erhöht sich der Bestand an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen im Vergleich zum Vorjahr, so stellt dies einen Ertrag dar, der hier auszuweisen ist. Grundlage der Ermittlung der Bestandsveränderungen ist die Inventur zum Bilanzstichtag. Bestandsveränderungen können sich aus Mengen- und/oder Bewertungsänderungen ergeben, so dass hier auch ggf. ein „negativer Ertrag“ durch eine Verminderung des Bestandes auszuweisen ist. Die Bestandsveränderungen sind der Kontengruppe 47 zugeordnet.

1.10 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 Lohnnebenkosten, z.B. Sozialversicherungsbeiträge. Die jährlichen Zuführungen zu Pensionsrückstellungen für die Beschäftigten zählen auch zu dieser Position. Als Beiträge zu Versorgungskassen fallen z.B. die Arbeitgeberanteile zur Zusatzversorgungskasse hierunter. Die Personalaufwendungen sind der Kontengruppe 50 zugeordnet.

1.11 Zu Nummer 11 (Versorgungsaufwendungen):

Hierzu gehören alle anfallenden Versorgungsleistungen, auch für Angehörige der ausgeschiedenen Beschäftigten, soweit die Aufwendungen nicht bereits durch Rückstellungen berücksichtigt wurden. Ebenso sind weitere Aufwendungen, z.B. Beiträge zur Sozialversicherung, Beihilfen, zu berücksichtigen. Ggf. können auch zusätzlich Zuführungen zu Pensionsrückstellungen anfallen, soweit sich die Ansprüche für den Kreis der Versorgungsempfänger verändert haben, z.B. durch Veränderungen der Sterbetafeln, die zur Berechnung der Rückstellungen herangezogen werden. Die jährlichen Umlagezahlungen an Versorgungskassen für Beamte können ganz oder teilweise Aufwendungen sein. Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen ist zu einem Abschlussstichtag nur dann herab zu setzen, wenn er höher ist, als es dem Barwert der noch in Zukunft zu leistenden Versorgungszahlungen entspricht. Die Versorgungsaufwendungen sind der Kontengruppe 51 zugeordnet.

1.12 Zu Nummer 12 (Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen):

Hier sind alle Aufwendungen, die mit dem gemeindlichen Verwaltungshandeln („Betriebszweck“) bzw. Umsatz- oder Verwaltungserlösen wirtschaftlich zusammenhängen, auszuweisen. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen umfassen deshalb u.a. Aufwendungen für Fertigung, Vertrieb, Waren, Aufwendungen für Energie, Wasser, Abwasser, Aufwendungen für die Unterhaltung (inkl. Reparatur, Fremdinstandhaltung) und die Bewirtschaftung des Anlagevermögens, aber auch Kostenerstattungen an Dritte. Auch weitere Verwaltungs- und Betriebsaufwendungen sind hierunter zu erfassen, z.B. für die Schülerbeförderung oder für Lernmittel. Die Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen sind der Kontengruppe 52 zugeordnet.

1.13 Zu Nummer 13 (Bilanzielle Abschreibungen):

Der Ressourcenverbrauch, der durch die Abnutzung von beweglichen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens entsteht, wird über die Abschreibungen erfasst. Sie sind während der Nutzungsdauer des angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstandes jährlich zu ermitteln und hier auszuweisen. Auch die Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände sowie außerplanmäßige Abschreibungen werden hier erfasst. Die bilanziellen Abschreibungen sind der Kontengruppe 57 zugeordnet.

1.14 Zu Nummer 14 (Transferaufwendungen):

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. Diese Art gemeindlicher Leistungen stellen Transferleistungen dar und sind von der Gemeinde als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung zu erfassen (Transferaufwendungen). Darunter fallen insbesondere gemeindliche Hilfen an private Haushalte (Sozialtransfers). 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. Als Transferaufwendungen werden daher z.B. Zuweisungen und Zuschüsse für laufende Zwecke, Schuldendiensthilfen u.a., erfasst. Die Steuerpflichten der Gemeinde sind hierunter nicht zu erfassen.

Auch bei Zuweisungen und Zuschüssen für laufende Zwecke 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 besteht. Besteht eine über das Haushaltsjahr hinausgehende (mehrjährige) Gegenleistungsverpflichtung, ist eine periodengerechte Rechnungsabgrenzung vorzunehmen.

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 besteht, unter dieser Position nicht erfasst, sondern sind unter den Auszahlungen aus Investitionstätigkeit zu erfassen. Zu beachten ist, dass investive Zuwendungen, die im kameralen Rechnungswesen dem Vermögenshaushalt zuzuordnen waren, jetzt nicht ungeprüft der Investitionstätigkeit der Gemeinde zugeordnet werden dürfen. Da von der Gemeinde vielfach Zuwendungen gegeben werden, ohne dass ihnen etwas geschuldet wird, sondern sie sich lediglich an der Finanzierung beteiligen, z.B. durch die Umlage nach Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen (KHG NRW) oder durch Leistungen nach sonstigen landes- oder bundesrechtlichen Vorschriften.

Auch Umlagen, die ohne Zweckbindung an einen bestimmten Aufgabenbereich zur Deckung des allgemeinen Finanzbedarfs gezahlt werden, z.B. die Kreisumlage, aber auch Umlagen an Zweckverbände und ähnliche kommunale Zusammenschlüsse für die Erfüllung bestimmter Aufgaben gehören zu dieser Position. Die Transferaufwendungen sind der Kontengruppe 53 zugeordnet.

1.15 Zu Nummer 15 (Sonstige ordentliche Aufwendungen):

Sonstige ordentliche Aufwendungen umfassen alle Aufwendungen, die nicht den anderen Aufwandspositionen, den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen oder den außerordentlichen Aufwendungen zuzuordnen sind. Hier sind 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, Geschäftsaufwendungen, Aufwendungen für Beiträge, Wertberichtigungen, Verluste aus Finanzanlagen und Wertpapieren, Aufwendungen für besondere Finanzauszahlungen, betriebliche Steueraufwendungen und andere sonstige ordentliche Aufwendungen gehören dazu. Unter dieser Position werden auch die Aufwendungen für die ehrenamtliche Tätigkeit (Ratsmitglieder u.a.) erfasst. Die sonstigen ordentlichen Aufwendungen sind der Kontengruppe 54 zugeordnet.

1.16 Zu Nummer 16 (Finanzerträge):

Hier sind insbesondere Zinsen aus gegebenen Darlehen, aber auch Dividenden oder andere Gewinnanteile als Erträge aus Beteiligungen sowie andere zinsähnliche Erträge als Finanzerträge zu erfassen. Hierunter fallen auch die Erträge aus Wertpapieren des Umlaufvermögens, z.B. Tages- und Festgeldzinsen. Die Finanzerträge sind der Kontengruppe 46 zugeordnet.

1.17 Zu Nummer 17 (Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen):

Hier sind Zinsaufwendungen und Kreditbeschaffungskosten aus der Inanspruchnahme von Fremdkapital, aber auch sonstige Finanzaufwendungen auszuweisen. Hierzu gehören nicht die allgemeinen Aufwendungen für den Geldverkehr, z.B. Kontoführungsgebühren. Die Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen sind der Kontengruppe 55 zugeordnet.

1.18 Zu den Nummern 18 und 19 (Außerordentliche Erträge und Außerordentliche Aufwendungen):

Erträge und Aufwendungen, die außerhalb des ordentlichen Verwaltungsablaufs der Gemeinde anfallen, 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 behandelt. Sie sind daher entsprechend dem Handelsrecht eng auszulegen. Derartige Erträge und Aufwendungen 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 der Kontengruppe 49, die außerordentlichen Aufwendungen der Kontengruppe 59 zugeordnet.

2. Zu Absatz 2:

Im Ergebnisplan bedarf es zur Umsetzung des vom Rat gewollten haushaltswirtschaftlichen Handelns und der vereinbarten produktorientierten Ziele der Darstellung des voraussichtlichen Jahresergebnisses. Weil die Aufwendungen und Erträge in der Periode gebucht werden, in der sie verursacht worden sind, wird die Ermittlung dieses Ergebnisses verursachungsgerecht auf das Haushaltsjahr begrenzt. Der Ausweis des Ergebnisses eines Haushaltsjahres sowie seine Höhe und Quellen im Haushaltsplan dienen auch als Grundlage für die Entscheidung des Rates über die Verwendung und den Einsatz der Ressourcen. Dies schafft Transparenz über die voraussichtlichen Ergebnisse aus dem haushaltswirtschaftlichen Handeln der Gemeinde. Das Jahresergebnis wird aus dem Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit, dem Finanzergebnis (insgesamt das ordentliche Ergebnis) und dem außerordentlichen Ergebnis ermittelt.

2.1 Zu Nummer 1 (Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit):

Das Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit weist die Ertragskraft aus, die sich aus der laufenden Tätigkeit der Gemeinde ergibt. Es umfasst alle regelmäßig anfallenden Aufwendungen und Erträge und ist aus dem Saldo der ordentlichen Erträge und ordentlichen Aufwendungen zu ermitteln. Die ordentlichen Erträge ergeben sich durch eine Addition der Ertragspositionen und die ordentlichen Aufwendungen durch eine Addition der Aufwandspositionen.

2.2 Zu Nummer 2 (Finanzergebnis):

Das Finanzergebnis ist der Saldo aus den Finanzerträgen und den Zinsen und sonstigen Finanzaufwendungen. Damit wird u.a. deutlich, wie das Fremdkapital durch Zinsaufwendungen das Jahresergebnis beeinflusst.

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.

2.4 Zu Nummer 4 (Außerordentliches Ergebnis):

Im kaufmännischen Rechnungswesen werden die Begriffe „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (vgl. § 277 Abs. 4 Satz 1 HGB) als „außerhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ umschrieben. Hierunter werden solche Vorfälle erfasst, die ungewöhnlich in der Art, selten im Vorkommen und von einiger materieller Bedeutung sind. Dabei ist auf die „Verhältnisse des Einzelfalls“ abzustellen. Das neue Gemeindehaushaltsrecht folgt dieser Abgrenzung.

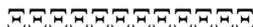
Das außerordentliche Ergebnis ergibt sich aus der Saldierung der außerordentlichen Erträge und außerordentlichen Aufwendungen. Es zeigt, inwieweit seltene und ungewöhnlichen Vorgänge im Haushaltsjahr aufgetreten sind, die von wesentlicher Bedeutung für die Gemeinde sind. Es wird damit deutlich, in welchem Umfang ungewöhnliche Vorgänge das Jahresergebnis beeinflussen.

2.5 Zu Nummer 5 (Jahresergebnis):

Das Jahresergebnis wird aus der Saldierung des ordentlichen Ergebnisses und des außerordentlichen Ergebnisses gebildet. Es zeigt das Ergebnis der voraussichtlichen 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).

3. Zu Absatz 3:

Zur Nachvollziehbarkeit der erzielten Erträge und der entstandenen Aufwendungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts, aber auch, um Gemeinden miteinander vergleichen zu können sowie zur Erfüllung statistischer Anforderungen, ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan, in dem auch die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Positionen des Ergebnisplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Abs. 7 GemHVO NRW festlegt ist, anwenden (vgl. Nummer 1.5.3 des Runderlasses 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.



§ 3
Finanzplan

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

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

die Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit

9. Personalauszahlungen,
10. Versorgungsauszahlungen,
11. Auszahlungen für Sach- und Dienstleistungen,
12. Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen,
13. Transferauszahlungen,
14. sonstige Auszahlungen,

aus Investitionstätigkeit

die Einzahlungen

15. aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen,
16. aus der Veräußerung von Sachanlagen,
17. aus der Veräußerung von Finanzanlagen,
18. von Beiträgen u.ä. Entgelten und
19. sonstige Investitionseinzahlungen,

die Auszahlungen

20. für den Erwerb von Grundstücken und Gebäuden,
21. für Baumaßnahmen,
22. für den Erwerb von beweglichem Anlagevermögen,
23. für den Erwerb von Finanzanlagen,
24. von aktivierbaren Zuwendungen und
25. sonstige Investitionsauszahlungen,

aus Finanzierungstätigkeit

26. Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen,
27. Auszahlungen für die Tilgung von Krediten für Investitionen.

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

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

auszuweisen.

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

Zu § 3:

Auch im doppischen Haushaltsrecht kann auf eine Planung der Einzahlungen und Auszahlungen, insbesondere für Investitionen, nicht verzichtet werden. Der Finanzplan wird im kaufmännischen Rechnungswesen selten verwendet. In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft gewährleistet der Finanzplan durch die Aufnahme aller

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Zahlungen aussagekräftige Informationen über die tatsächliche finanzielle Lage der Gemeinde. Im Einzelnen sind folgende Zielsetzungen bedeutsam:

- Zeitraumbezogene Abbildung sämtlicher Zahlungsströme (Ein- und Auszahlungen),
- Darstellung der Finanzierungsquellen (Mittelherkunfts- und Mittelverwendungsrechnung),
- Darstellung der Veränderung des Zahlungsmittelbestandes,
- Ermächtigung für investive Einzahlungen und Auszahlungen,
- Nutzung der Finanzrechnung für die Finanzstatistik.

Der Finanzplan bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit dem Ergebnisplan einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Haushaltsplans.

1. Zu Absatz 1:

Der Finanzplan wird wie der Ergebnisplan in Staffelform aufgestellt. Er weist Auszahlungen und Einzahlungen, gegliedert nach Arten, aus. Er wird in Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufgeteilt, damit die Finanzvorgänge nachvollziehbar werden können. Die gewählte Form erhöht die Übersichtlichkeit, weil Zwischensummen ausgewiesen werden. Anders als beim Ergebnisplan erfolgt jedoch keine Periodenabgrenzung, sondern es sind alle voraussichtlich eingehenden Einzahlungen und zu leistenden Auszahlungen zu erfassen. Wie bei der Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches bekannt gemachten Form, werden Zwischensalden für die wichtigsten Ein- und Auszahlungsgruppen ermittelt, um die Liquiditätsströme ihrer Herkunft und Bedeutung gemäß auszuweisen. Die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Haushalte erfordert es, die „zusammengefassten“ Haushaltspositionen im Finanzplan – wie bisher die kamerale Haushaltsstellen – für die Gemeinden verbindlich festzulegen. Diese stellen außerdem die Kontengruppen in den Kontenklassen 6 „Einzahlungen“ und 7 „Auszahlungen“ im NKF-Kontenrahmen dar (vgl. nachfolgende Abbildung).

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
		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 28 „Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“

Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung des Haushalts und der Buchungskonten gelassen.

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 unter Beachtung des Kassenwirksamkeitsprinzips ab. Er stellt die Ermächtigungsgrundlage für die Einzahlungen und Auszahlungen dar, die nicht gleichzeitig als Erträge oder Aufwendungen im Ergebnisplan zu veranschlagen sind. 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- zierungstätigk.						
Liquide Mittel						

Abbildung 29 „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 vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300). Das Muster des Finanzplans wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.2 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

1.1 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.

1.2 Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ werden die wichtigsten Arten der Zahlungen ausgewiesen, um die Finanzierung der geplanten Investitionen offen zu legen. Einzahlungen aus Zuwendungen für Investitionsmaßnahmen, aus der Veräußerung von Sachanlagen, aus der Veräußerung von Finanzanlagen, von Beiträgen u.ä. Entgelten 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 von Investitionen ist auch darauf zu achten, ob Herstellungskosten oder Anschaffungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW entstehen werden. Nur dann ist eine spätere Aktivierung in der Bilanz zulässig. Andernfalls sind die Auszahlungen als Aufwendungen der Gemeinde zu bewerten, z.B. Unterhaltungsaufwand bei vorhandenen Vermögensgegenständen, und stellen dann Aufwendungen dar, die im Ergebnisplan zu veranschlagen sind.

Aktivierbare Zuwendungen der Gemeinde (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). 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.

Die Einzahlungen aus Investitionstätigkeit sind den Kontengruppen 68 „Einzahlungen aus Investitionstätigkeit“ und die Auszahlungen der Kontengruppe 78 „Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ zugeordnet.

1.3 Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit

In der Gruppe „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ werden im Finanzplan die Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen sowie die Auszahlungen für deren Tilgung getrennt ausgewiesen. Hier wird anders als in der Finanzrechnung auf einen gesonderten Ausweis der Einzahlungen aus der Aufnahme von Krediten für die Liquiditätssicherung sowie der Auszahlungen für deren Tilgung verzichtet, da Ermächtigungen für diese finanziellen „Betriebsmittel“ wegen des unterjährig wechselnden Bedarfs kein endgültiger Betrag für das gesamte Haushaltsjahr bestimmt werden kann. Es bleibt daher für diesen Teil der Kreditaufnahme - wie bisher - bei der Festlegung eines Höchstbetrages zur Aufnahme derartiger Kredite in der Haushaltssatzung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 3 GO NRW). Die Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit sind den Kontengruppen 66 „Zinsen und sonstige Finanzeinzahlungen“ und 69 „Einzahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet worden. Die Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit sind den Kontengruppen 75 „Zinsen und sonstige Finanzauszahlungen“ und 79 „Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“ zugeordnet worden.

2. Zu Absatz 2:

Die Regelung bestimmt die Saldenbildung und den Ausweis näher. Wie beim Ergebnisplan werden auch im Finanzplan bestimmte Zwischensummen ausgewiesen, durch die insgesamt die geplante Änderung des Bestandes an Finanzmitteln festgestellt wird. Entsprechend der benannten Gliederung nach Ein- und Auszahlungsarten ist für jede Gruppe ein Saldo zu bilden, also für die Gruppen „Einzahlungen und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit“, „Einzahlungen und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit“ und „Einzahlungen und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit“. Durch weitere Rechenschritte ist der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Es ist zur Vervollständigung und Abbildung des voraussichtlichen Finanzmittelflusses erforderlich, aus dem voraussichtlichen Bestand am Anfang des Haushaltsjahres und der geplanten Änderung des Bestandes, den voraussichtlichen Endbestand der Finanzmittel zu ermitteln und abzubilden. Dieser Bestand fließt als liquide Mittel in den betreffenden Posten der gemeindlichen Bilanz ein (vgl. § 41 Abs. 3 GemHVO NRW).

3. Zu Absatz 3:

Zur Nachvollziehbarkeit der eingegangenen und geleisteten Zahlungen im Rahmen einer Beurteilung des gemeindlichen Haushalts, aber auch, um Gemeinden miteinander vergleichen zu können sowie zur Erfüllung statistischer Anforderungen, ist es sachgerecht, dass die Gemeinden bei der Aufstellung des Haushaltsplans den vom Innenministerium bekannt gegebenen Kontierungsplan, der die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den Positionen des Finanzplans auf der Basis des NKF-Kontenrahmens nach § 27 Abs. 7 GemHVO NRW festlegt, anzuwenden (vgl. Nr. 1.5.3 des Runderlasses 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.

□□□□□□□□□□□□

§ 4
Teilpläne

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 4:

1. Allgemeine Einführung

Die mit der Reform des Gemeindehaushaltsrechts angestrebten Ziele, die Steuerung der Gemeinde zu verbessern und den Ressourcenverbrauch vollständig zu berücksichtigen, erfordern eine angepasste Gliederung des Haushaltsplans. Zugleich wird den Gemeinden erstmals die Befugnis eingeräumt, den Haushaltsplan nach ihren örtlichen Bedürfnissen eigenverantwortlich zu untergliedern. Dies trägt wesentlich zur Stärkung der kommunalen Selbstverwaltung bei. Dementsprechend sind Regelungen über

- die Produktorientierung des Haushalts auf der Grundlage einer Darstellung der erbrachten Dienstleistungen 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. Gliederung der Teilpläne

Das Muster zeigt die Grundzüge der Gliederung 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. Die konkrete Ausgestaltung nach den örtlichen Bedürfnissen muss durch jede Gemeinde selbst erfolgen.

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 30 „Gliederung der Teilpläne“

Wie aufgezeigt ist die Untergliederung in Teilpläne 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 Kennzahlen sowie die notwendigen Bewirtschaftungsregeln (vgl. § 12 GemHVO NRW). Zur besseren Verständlichkeit des Haushaltsplans soll außerdem den gebildeten Teilplänen eine schematische Übersicht vorangestellt werden, in der die vorhandenen Produktbereiche und die daraus abgeleiteten Produktgruppen und ggf. auch die Produkte ersichtlich sind. Ist der Haushaltsplan nach örtlichen Verantwortungsbereichen gegliedert, soll entsprechend verfahren werden.

3. Zu Absatz 1:

3.1 Zu den Sätzen 1 und 2:

Satz 1 bestimmt, dass die Gemeinde die Teilpläne produktorientiert aufzustellen hat. Der Festlegung liegen die Erkenntnisse aus der langjährigen Diskussion über die Neuen Steuerungsmodelle, deren vielfältige Erprobung und die Vorschläge der NKF - Modellkommunen zugrunde. Sie entspricht überdies den gemeinsamen Vorstellungen der Länder. Das gewandelte Selbstverständnis der Gemeinden, nach dem ihre Leistungen nicht allein als Hoheitsakt, sondern vor allem als Dienstleistung am Bürger (Produkt) erbracht werden, erfordert es, die Leistungen und Ziele des Verwaltungshandelns auch in den Mittelpunkt der Haushaltsberatungen stellen zu können.

Durch Satz 2 werden wichtige Inhalte der möglichen Teilpläne abschließend benannt. Auch wenn zukünftig dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zukommen wird, ist der Teilfinanzplan unverzichtbarer Bestandteil des Teilplans. Ihm sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen.

3.2 Zu Satz 3:

Der Satz 3 enthält die Grundsätze zur Gliederung der 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) zuzuordnen zu können, die sie nach örtlichen Organisationsentscheidungen und Gegebenheiten gebildet haben, auch wenn diese nicht vollständig den Grenzen der Produktbereiche entsprechen. Zum anderen ermöglicht die Vorschrift der Gemeinde, den Detaillierungsgrad der Untergliederung des Haushaltsplans, der von ihr für die Steuerung des Haushalts als angemessen angesehen wird, eigenverantwortlich festzulegen. Dabei ist lediglich die vom Innenministerium festgelegte Vorgabe (Gliederung in 17 Produktbereiche) zu beachten. So ist es zulässig, nach den örtlichen Steuerungs- und Informationsbedürfnissen den Haushaltsplan bis zur Ebene der Produktgruppen oder der Produkte weiter zu untergliedern. Dabei sind die Produktgruppen und Produkte grundsätzlich frei gestaltbar. Die Gemeinde hat lediglich die eindeutige und zutreffende Zuordnung zu den jeweiligen Produktbereichen und gegebenenfalls zu den Produktgruppen sicherzustellen. Die 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.

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 Hilfen	11 Ver- und Entsorgung	17 Stiftungen
06 Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	12 Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	

Abbildung 31 „Produktbereiche im Produktrahmen“

Die oben aufgeführten Produktbereiche sind für verbindlich erklärt worden und im Haushaltsplan abzubilden (vgl. Nr. 1.2.3 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. 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. Aus der gesamten Gliederungssystematik ergibt sich, dass im besonderen Produktbereich „Allgemeine Finanzwirtschaft“ die Zahlungen aus Investitionstätigkeit und die Zahlungen aus Finanzierungstätigkeit abgebildet werden müssen, auch wenn in Absatz 4 für die Teilfinanzpläne ausdrücklich nur die Abbildung der Investitionstätigkeit verlangt wird.

Die Gliederungsziffern zu den Produktbereichen werden zur Anwendung empfohlen. Es können auch die zweistelligen Gliederungsziffern aus der Übersicht der Produktgruppen der kommunalen Finanzstatistik zur Anwendung kommen, weil die Produktbereiche 01 – 16 auch die Grundlage für die finanzstatistischen Produktgruppen bilden. Die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale in Form von 80 Produktgruppen bauen auf diesen Produktbereichen auf.

Die Gemeinden sind nicht verpflichtet, die verbindlichen Produktbereiche nach den finanzstatistischen Merkmalen zu gliedern, sie sollten vielmehr die Haushaltsuntergliederung nach ihren Steuerungs- oder Informationsbedürfnissen unter Beachtung des § 4 GemHVO NRW ausrichten. Daher beschränkt die haushaltsmäßige Verpflichtung der Gemeinden allein auf die 17 Produktbereiche, die das unverzichtbare Mindestmaß an Einheitlichkeit und Information widerspiegeln. Die weiteren Angaben, zu denen die Gemeinde zur Erfüllung der finanzstatistischen Zwecke verpflichtet ist, kann sie auch auf andere geeignete und nachprüfbar Weise machen, z.B. mit Hilfe 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.

Nach alledem ermöglicht die Regelung in Satz 3 dieser Vorschrift die Bildung von Teilplänen

- nach den verbindlich vorgegebenen Produktbereichen, mit Angabe der jeweils dazugehörigen Produktgruppen und wesentlichen Produkte,
- nach Produktgruppen (eigene oder aus dem NKF- oder dem „Länder-Produktrahmen“) oder nach Produkten; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben,
- nach örtlichen Verantwortungsbereichen mit Angabe der Aufgaben und der dafür gebildeten Produkte; auf der Ebene der verbindlichen Produktbereiche sind dabei mindestens die Summen der untergliederten Teilpläne anzugeben.

3.3 Bildung von Produkten

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 Verwal-

tungsleistungen 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. 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 führt nicht zu einer Optimierung der Steuerung der Gemeinde, sondern schränkt die Transparenz über die kommunalen Leistungen bzw. die kommunale Aufgabenerfüllung ein.

Die Ergebnisse der Produktdefinition sollten in einem Produktplan dokumentiert werden. In diesem Plan sind auch die notwendigen Ebenen abzubilden. Hierbei stellen die durch Runderlass des Innenministeriums verbindlich vorgegebenen Produktbereiche die oberste Ebene im Produktplan dar. In diese vorgegebenen Produktbereiche müssen sich die weiteren von der Gemeinde bestimmten Produktgruppen und Produkten einfügen.

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.

4. Zu Absatz 2:

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 Bestandteil des umfassenden Reformansatzes, der insbesondere auch die Weiterentwicklung der Führungsmethoden (Management) beinhaltet. Hierzu gehören die Steuerung über Ziele und Zielvereinbarungen - gerade auch zwischen Rat und Verwaltung - sowie die Möglichkeit, deren Umsetzung mit Hilfe von messbaren Kennzahlen besser nachprüfen zu können.

In dieser Abkehr von den traditionell rein inputorientierten Angaben im Haushaltsplan hin zu einer outputorientierten Planung, Entscheidung und Berichterstattung liegt ein wesentliches Reformelement des doppelhaushaltlichen Haushaltswesens, das aus dem Neuen Steuerungsmodell in das neue Haushaltsrecht einfließt. Die Abbildung von Zielen im Haushaltsplan ist daher für jede Gemeinde verpflichtend. Die spezifische Ausgestaltung bleibt aber jeder Gemeinde überlassen.

Auch wenn der Haushaltsplan in allen Gliederungsformen gegenüber der heutigen Haushaltsgliederung wesentlich gestrafft wird und eine erhebliche Gestaltungsfreiheit für die Gemeinden besteht, bilden die einheitlichen

Produktbereiche die gemeinsame Grundlage, an die sich die weitere örtliche Gestaltung anschließt. Dies erfordert die Bildung von Zielen im Sinne einer Zielhierarchie, denn eine Darstellung von Zielen und Kennzahlen ausschließlich auf der untersten gewählten Ebene des Haushalts ist nicht ausreichend im Sinne eines ganzheitlichen Systems unter Einbeziehung der neuen Steuerungsmöglichkeiten. Daher sollen auf allen Ebenen, z.B. von den Produkten bis zu den Produktbereichen, die örtlichen Ziele und, soweit es möglich ist, auch Kennzahlen abgebildet werden, die im Sinne einer Zielhierarchie oder eines Zielsystems ineinander greifen und die strategische Ausrichtung der Planung im Neuen Kommunalen Finanzmanagement noch weiter verstärken.

Nach alledem ist es Aufgabe der gemeindlichen Verwaltung, die vom Rat in einem komprimierten „Politikhaushalt“ beschlossenen Vorgaben und Ziele möglichst vollständig und effizient umzusetzen. Dies geschieht nicht zuletzt durch den Einsatz weiterer moderner Steuerungselemente des Neuen Kommunalen Finanzmanagements, insbesondere der Budgetierung, der dezentralen Ressourcenverantwortung und der Kosten- und Leistungsrechnung. Dazu kann es zweckmäßig sein, die Festlegungen des vom Rat beschlossenen „Politikhaushalts“ im Rahmen einer Nebenrechnung und in einer wesentlich kleinteiligeren Weise auf die an die Verwaltungsstruktur anknüpfenden Budgets überzuleiten. In einem solchen „Managementhaushalt“, ggf. auch in einer Kosten- und Leistungsrechnung, kann der vom Rat beschlossene „Politikhaushalt“ in einer Weise detailliert werden, wie dies für die Planungs-, Steuerungs- und Kontrollaufgaben, für Zwecke des Controllings und der Rechnungsprüfung in der Gemeinde erforderlich ist.

5. Zu Absatz 3:

5.1 Allgemeines

Eine detaillierte Vorgabe des Inhaltes und des Aufbaus eines Teilergebnisplans ist entbehrlich, eine Verweisung auf den Ergebnisplan reicht aus. Dabei ergibt die Summe der Teilergebnispläne die im Ergebnisplan auszuweisenden Beträge.

Die Teilergebnispläne stellen eine produktorientierte Untergliederung des Ergebnisplans dar. Ihnen kommt die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zu. Sie müssen die in § 2 GemHVO NRW vorgegebene Mindestgliederung aufweisen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass nach § 4 Abs. 6 GemHVO NRW auch ggf. eine Haushaltsposition, die mehrjährig keinen Betrag ausweist, entfallen kann. Das Muster für die Teilergebnispläne wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBL. NRW. 6300).

5.2 Abbildung interner Leistungsbeziehungen

Nach Satz 3 dieser Vorschrift ist die Gemeinde verpflichtet, die Erträge und Aufwendungen aus internen Leistungsbeziehungen dann im Teilergebnisplan abzubilden, wenn sie diese für ihre Haushaltsbewirtschaftung erfasst. Da die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsleistungen der Gemeinde führen, kommt eine gleichzeitige Abbildung im Teilfinanzplan nicht in Betracht. Die Abbildung im Teilergebnisplan sollte jedoch möglichst immer erfolgen, denn in den Bereichen, für die Teilergebnispläne aufgestellt werden, sollen das Ressourcenaufkommen und der Ressourcenverbrauch möglichst vollständig erfasst und nachgewiesen werden. Grundsätzlich müssten die internen Leistungsbeziehungen fast immer für die Gemeinde von Bedeutung sein, weil die „inneren“ Erträge und Aufwendungen aus diesen internen Verwaltungsbeziehungen sich z.B. auf Produktkosten, Budgets, Leistungsziele und Kennzahlen auswirken. Eine Erfassung der internen Leistungsbeziehungen unterstützt daher die Steuerung der Gemeinde und erleichtert zudem das unterjährige Controlling. 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 (vgl. Erläuterungen zu § 17 GemHVO NRW).

5.3 Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Die Gemeinde erhält vielfach auch Leistungen, die ihr bezogenen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden. Entsprechend entstehen ihr Aufwendungen, wenn sie Umlagen zahlen muss. Diese allgemeinen Leistungen müssen nicht auf die fachbezogenen Teilergebnispläne aufgeteilt werden. Diese Leistungen sind vielmehr im Teilergebnisplan des besonderen Produktbereiches „Allgemeine Finanzwirtschaft“ im Haushalt der Gemeinde abzubilden. Diesem besonderen Bereich sind allgemeine Erträge oder Erträge, die die Gemeinde insgesamt erhält, z.B. Steuern, Schlüsselzuweisungen, sowie allgemeine Aufwendungen zuzuordnen. Dies bringt mit sich, dass die Gliederung dieses Teilergebnisplans von der Regelgliederung in den übrigen Teilergebnisplänen erheblich abweichen kann wie nachfolgendes Schema zeigt.

Teilergebnisplan „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 32 „Teilergebnisplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

5.4 Abbildung der „Gebührenhaushalte“

Wie bisher kann auch im neuen Haushaltsplan (in den Teilplänen) die Belastung der Gebührenzahler durch die Abbildung kalkulatorischer Kosten von kostenrechnenden Einrichtungen dargestellt werden. Es ist dabei aber zu berücksichtigen, dass die Einheitlichkeit des kaufmännischen Rechnungswesens gewahrt bleiben muss, deren Ausgestaltung am Ressourcenverbrauchskonzept orientiert ist. Das NKF legt in allen Produktbereichen Abschreibungen auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde. Ferner können die tatsächlichen Zinsaufwendungen produktbereichsbezogen ausgewiesen werden. Nur diese aufwendungsgleichen Kosten können Teil der Darstellung im Haushaltsplan sein.

In der Praxis der Gebührenhaushalte sind hingegen Abschreibungen vielfach auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu ermitteln. Außerdem werden i.d.R. kalkulatorische Zinsen auf das gesamte betriebsnotwendige Kapital abzüglich Zuwendungen und Beiträge berechnet. Die Einbeziehung solcher kalkulatorischen Kosten kann die Klarheit und Übersichtlichkeit des 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. Dafür bietet sich das nachfolgende Schema an.

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 33 „Überleitung des haushaltmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“

6. Zu Absatz 4:

6.1 Inhalt des Teilfinanzplans

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.

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. Außerdem die gesamten investiven Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Gemeinde unterhalb der vom Rat festgesetzten Wertgrenzen. Dabei stellen wesentliche Erlöse, die von der Gemeinde z.B. aus der Veräußerung von Vermögensgegenständen erzielt werden und nicht zweckbezogen im Zusammenhang mit einer einzelnen Investitionsmaßnahme stehen, keinen Anlass dar, solche Einzahlungen im Rahmen der Teilpläne gesondert als Einzelmaßnahme aus der Investitionstätigkeit darzustellen. Die Muster für die Teilfinanzpläne werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.2.7 des Runderlasses vom 24.02.2005, SML. NRW. 6300).

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.

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).

6.2 Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

Erhält die Gemeinde z.B. allgemeine Investitionszuweisungen, ist sie verpflichtet, diese im Teilfinanzplan des o.a. Produktbereiches auszuweisen. Diese allgemeinen Leistungen müssen nicht auf die fachbezogenen Teilfinanzpläne aufgeteilt werden. Auch der Ausweis der Finanzierungstätigkeit ist in diesem Teilplan vorzunehmen. Außerdem ist es nicht zulässig, die Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde lediglich im Finanzplan auf der Gesamtebene zu erfassen, selbst dann nicht, wenn im Finanzplan und diesem Teilfinanzplan gleiche Beträge genannt werden. Unter Steuerungsgesichtspunkten können in diesem Teilfinanzplan 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.

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 34 „Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“

7. Zu Absatz 5:

Die zur Ausführung des Haushaltsplans getroffenen Bewirtschaftungsregelungen sind nach dieser Vorschrift in den Teilplänen oder in der Haushaltssatzung auszuweisen, damit der Rat neben den Zwecken auch bestimmte

Verfahrenweisen der Bewirtschaftung durch seinen Beschluss festlegen kann. Die bei der Aufstellung des Haushaltsplans erkennbaren und sich nur auf bestimmte Teilpläne des Haushaltsplans beziehenden Bewirtschaftungsregelungen sollen an den betreffenden Stellen im Haushalts stehen. Bei einer teilplanübergreifenden Regelung oder einer Regelung von besonderer Bedeutung sollen diese jedoch in die Haushaltssatzung aufgenommen werden, z.B. die Festsetzung von Wertgrenzen für Investitionen. Die Vorschrift sichert damit das Recht des Rates, die Umsetzung der Vorgaben im Rahmen der Bewirtschaftung zu überwachen.

8. Zu Absatz 6:

Die Vorschrift stellt in Anlehnung an das Handelsrecht klar, dass Haushaltspositionen, 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 Haushaltspositionen ist jedoch auf die Teilergebnispläne und Teilfinanzpläne beschränkt worden. Durch die Begrenzung der Haushaltspositionen auf der gemeindlichen Gesamtebene auf die wesentlichen Ertrags- und Aufwandsarten (Ergebnisplan nach § 2 GemHVO NRW) und Zahlungsarten (Finanzplan nach § 3 GemHVO NRW) bedurfte es keiner weiteren Verzichtregelung. Dies zeigen auch die bisherigen Erfahrungen aus der gemeindlichen Praxis.

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 und somit auch nicht in den Teilplänen 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 und ihren Teilergebnisplänen bzw. Teilergebnisrechnungen noch keine vollständigen Plan-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 auch im Teilergebnisplan 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 und in den Teilfinanzplänen bzw. Teilfinanzrechnungen entsprechende Angaben für die vor dem betroffenen Haushaltsjahr liegenden Jahre zu machen. Dadurch wird zudem die Überleitung aus dem bisherigen kameralistischen Haushaltsgeschehen unterstützt.



§ 5

Haushaltssicherungskonzept

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

Zu § 5:

Mit dieser Vorschrift wird die Ausgestaltung des Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW 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 Konsolidierungsmaßnahmen darstellen, sondern muss auch die Werkzeuge enthalten, um das angestrebte Ziel zu erreichen.

1. Zu Satz 1:

Für die Aufstellung des Haushaltssicherungskonzeptes muss die Gemeinde ihre aktuelle Ausgangslage zutreffend einschätzen, um die Ursachen für den haushaltswirtschaftlichen „Sanierungsbedarf“ identifizieren und Konsolidierungsmaßnahmen 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 Konsolidierungsmöglichkeiten, der Rahmen sowie die Inhalte des örtlichen Haushaltssicherungskonzeptes konkret festlegen.

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 Haushaltskonsolidierung zu machen sind, können freiwillige Leistungen der Gemeinde bei der Prüfung von Konsolidierungspotential nicht außer Betracht bleiben. Auch die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde muss einbezogen werden, soweit dort Konsolidierungsmaßnahmen 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.

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 Konsolidierungsmaßnahmen 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 Konsolidierungspotentiale aufzuspüren. Dabei können auch kleinere Möglichkeiten zur Konsolidierung beitragen und sich in der Summe durchaus zu bedeutenden Konsolidierungsleistungen summieren. Insgesamt erfordert daher ein Haushaltssicherungskonzept das Setzen neuer Aufgabenschwerpunkte und die eigene strikte Bereitschaft zur Wiederherstellung eines dauerhaften Hausausgleichs. Dies erfordert, den Rat der Gemeinde, der das Haushaltssicherungskonzept im Rahmen der Haushaltssatzung zu beschließen hat, frühzeitig in die Überlegungen der Verwaltung einzubinden.

Nach den Zielsetzungen der §§ 75 und 76 GO NRW i.V.m. § 5 GemHVO NRW müssen die Konsolidierungsmaßnahmen 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 haushaltmäßige 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 Konsolidierungsmaßnahmen 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 Konsolidierungsmaßnahmen, 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 Konsolidierungsmaßnahmen und auch zukünftig nicht nur die Kernverwaltung der Gemeinde, sondern auch die verselbstständigten Aufgabenbereiche einzubeziehen, jedenfalls dann, wenn sie nach § 116 Abs. 2 GO NRW i.V.m. § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW der Vollkonsolidierung unterliegen.

Anders als beim Haushaltsplan bestehen für das Haushaltssicherungskonzept keine Formvorgaben über den Aufbau und die Darstellung des Inhalts. Gleichwohl kann die notwendige Transparenz geschaffen und die Nachvollziehbarkeit des Konzepts erleichtert werden, wenn dieses systematisch aufgebaut wird. 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 Konsolidierungsmaßnahmen folgen, mit denen der Weg zur schnellstmöglichen Wiedererlangung des Haushaltsausgleichs erkennbar und nachvollziehbar wird. Dabei muss gewährleistet werden, dass die Sanierungsziele und Konsolidierungsmaßnahmen 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.

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 Grundlagen bieten einen Rahmen sowie Anhaltspunkte für ein örtliches Haushaltssicherungskonzept. Die Gemeinde kann dann unter Berücksichtigung ihrer

örtlichen Gegebenheiten die notwendigen Konsolidierungsmaßnahmen bestimmen und zu einem genehmigungsfähigen Haushaltssicherungskonzept kommen.

2. Zu Satz 2:

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 Konsolidierungsmaßnahmen und Konsolidierungsschritte im Einzelnen geeignet sind, lässt sich hier 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.

Für weitere Erläuterungen zu dieser Vorschrift wird auf § 76 GO NRW sowie die haushaltsrechtliche Literatur und die Runderlasse des Innenministeriums über die Haushaltskonsolidierung verwiesen.



§ 6

Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung

- (1) Die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung ist in den Haushaltsplan einzubeziehen.
- (2) Bei der Aufstellung und Fortschreibung der Ergebnis- und Finanzplanung sollen die vom Innenministerium bekannt gegebenen Orientierungsdaten berücksichtigt werden.

Zu § 6:

1. Zu Absatz 1:

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 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	Ansatz des neuen Haushalts- jahres	Planung Haushalts- jahr + 1	Planung Haushalts- jahr + 2	Planung Haushalts- jahr + 3
	EUR	EUR	EUR	EUR	EUR

Abbildung 35 „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 und die vier Planungsjahre sind das neue Haushaltsjahr und die diesem 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 Planungsjahre 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 Investiti-

onsmaßnahmen im Finanzplan. Gleichwohl bewirken die geplanten Jahresergebnisse soweit sie als Jahresfehlbeträge ausgewiesen werden, dass die Gemeinde 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 gegen zu steuern, 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 notwendigen Maßnahmen um gegen zu steuern. 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:

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 der 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.

Für weitere Erläuterungen wird auf § 84 GO NRW „Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung“ verwiesen.



**§ 7
Vorbericht**

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

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

Zu § 7:

Nach der neuen Gemeindehaushaltsverordnung entfällt die Vorgabe, jede Haushaltsposition zu erläutern. Den Gemeinden bleibt diese Möglichkeit aber erhalten. Ob sie die Erläuterungen zu den Ergebnis- und den Finanzpositionen des Haushaltsplans weiterhin in der bisherigen Form als Einzelerläuterungen in den Haushaltsplan einfügen oder zusammen gefasst zu den sonstigen Angaben im Vorbericht machen, bleibt ihnen überlassen.

1. Zu Absatz 1:

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. 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 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.

2. Zu Absatz 2:

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, deren Chancen und Risiken. Damit kann die Einschätzung des Rates, der Öffentlichkeit und der Aufsichtsbehörde erleichtert werden, ob die gemeindlichen Planungen solide aufgebaut sind.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 8
Stellenplan

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

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

(3) Dem Stellenplan ist

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

Zu § 8:

Der Stellenplan für die Gemeinde hat seinen Ursprung im öffentlichen Dienstrecht. Daher sind bei seiner Aufstellung und Gestaltung die besoldungs- und tarifrechtlichen Bestimmungen zu beachten. 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. Der Stellenplan gibt deshalb ein Bild über die Personalausstattung der Gemeinde ab.

Die Gemeinde ist nach § 74 Abs. 2 GO NRW verpflichtet, den Stellenplan einzuhalten. Abweichungen 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). Diese Vorschrift steht aber auch einer über das Haushaltsjahr hinaus gehenden Stellenbesetzungssperre nicht entgegen.

Durch die Ergänzung um eine Stellenübersicht wird die Zuordnung der Stellen auf die Aufgabenbereiche bzw. Produktbereiche ersichtlich bzw. der dort bestehende Personalbedarf erkennbar. Die Möglichkeit, die Übersicht über die vorgesehene Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche auszugsweise den einzelnen Teilplänen beizufügen, verstärkt noch den Blick auf den aufgabenbezogenen Bedarf an Beschäftigten. Gleichwohl muss der Gemeinde auch eine Gesamtübersicht ermöglicht werden.

1. Zu Absatz 1:

Diese 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 braucht. 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 abbilden. 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 36 „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 die Verbindung zwischen dem Stellenplan als Grundlage für die Ausstattung der kommunalen Verwaltung mit Stellen für die Beschäftigten, die für die Durchführung der kommunalen Aufgaben benötigt werden, und den durch die Beschäftigung dieser Personen entstehenden Personalaufwendungen, die im Haushaltsplan auszuweisen sind, hergestellt.

2. Zu Absatz 2:

Das NKF erfordert keine inhaltlichen Veränderungen des Stellenplans der Gemeinden. Die Vorschrift sieht daher vor, dass der Stellenplan nach Besoldungs-, Vergütungs- und Lohngruppen aufzuteilen 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.

Wegen der Zahl der für das Haushaltsjahr erforderlichen Stellen sind zum Zwecke des Vergleichs auch die Stellen aus dem Stellenplan des Vorjahres anzugeben. Dazu ist die Zahl der tatsächlich besetzten Stellen aufzuführen. Ergeben sich aus dem Stellenplan wesentliche Abweichungen vom Stellenplan des Vorjahres sowie geplante zukünftige Veränderungen, sind diese zu erläutern.

Auch sonstige Vermerke, z.B. kw- und ku-Vermerke können unter die Erläuterungen fallen. Soweit sie rechtliche Auswirkungen haben sollen, bedarf es einer Aufnahme in die Haushaltssatzung, z.B. dahingehend, dass die Stellen mit kw-Vermerken beim Ausscheiden des Stelleninhabers aus dem Dienst nicht wieder besetzt werden dürfen.

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 vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschriften über die Stellenübersichten sind redaktionell angepasst worden. Die Stellenübersicht nach Nummer 1 bildet nunmehr wegen der Abbildung des Ressourcenverbrauchs die Aufteilung der Stellen des Stellenplans auf die Produktbereiche verursachungsgerecht ab. Das nachfolgende Schema zeigt die Grundstruktur der 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 37 „Grundstruktur der Stellenübersicht“

Wegen der notwendigen Abbildung des Ressourcenverbrauchs in den Teilplänen ist zudem zugelassen worden, dass die erforderliche Aufteilung der Stellen nach dieser Vorschrift nur dann in einer Gesamtübersicht erfolgen muss, wenn die Aufteilung der Stellen nicht auszugsweise in die einzelnen Teilpläne im Haushaltsplan einbezogen wird. Dazu wird es vielfach gewünscht, auch hier die künftige Entwicklung der Stellen mit Hilfe einer Zeitreihe aufzuzeigen, die das Haushaltsjahr sowie die drei weiteren Planungsjahre umfasst. Den Gemeinden steht es frei, eine solche Abbildung in den Teilplänen vorzunehmen. Die Muster für die Stellenübersichten werden zur Anwendung empfohlen. Sie sind anzupassen, soweit sich Änderungen auf Grund von Tarifverträgen ergeben (vgl. Nummer 1.3.2 des Runderlasses vom 24.02.2005. SMB1. 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 beigelegt werden.

Zu § 9:

Die Haushaltssatzung der Gemeinde gilt nach § 78 Abs. 3 GO NRW für ein Haushaltsjahr. Sie kann aber auch Festsetzungen für zwei Haushaltsjahre enthalten. 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 den 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.

1. Zu Absatz 1:

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 und nebeneinander dargestellt werden. Aus dem Haushaltsplan muss erkennbar sein, unter den welchen Haushaltspositionen Beträge für jedes der beiden Jahre oder nur für ein Jahr veranschlagt worden sind. Es ist nicht zulässig, den erforderlichen Ausgleich zwischen Erträgen und Aufwendungen nur für den zusammen gefassten Zeitraum der beiden Jahre herbeizuführen. Der Haushalt muss in jedem Haushaltsjahr ausgeglichen sein (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW). Auch die Übertragung von Ermächtigungen ist wie bei einem jährlichen Haushalt vorzunehmen. Bei Bedarf für eine Nachtragssatzung nach § 81 GO NRW im ersten Jahr darf zudem statt dessen nicht auf die Ermächtigungen des zweiten Jahres vorgegriffen werden.

2. Zu Absatz 2:

Die Verpflichtung der Gemeinde, die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung nach § 84 GO NRW i.V.m. § 6 GemHVO NRW in den Haushaltsplan einzubeziehen, und sowohl im Ergebnisplan und im Finanzplan als auch produktorientiert in jedem Teilplan abzubilden, geht über den bisherigen zweijährigen Haushaltsplan weit hinaus. Der höhere Stellenwert der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung und die Gewährleistung einer dauerhaften Ordnung der Finanzen der Gemeinde erfordert, dass im gemeindlichen Haushaltsplan eine Zeitreihe von sieben Jahren abgebildet wird. Dies beinhaltet, unter Beachtung des Jährlichkeitsprinzips und des Haushaltsausgleichs in den einzelnen Jahren eine jährliche Fortschreibung der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung vorgenommen wird.

Wegen der Jährlichkeit des Haushaltsplans wird durch diese Vorschrift ausdrücklich betont, dass im Falle eines Haushaltsplans für zwei Jahre die fortgeschriebene mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung dem Rat vorzulegen ist, auch wenn er keinen Beschluss über eine neue Haushaltssatzung zu fassen hat.

3. Zu Absatz 3:

Der Informationspflicht gegenüber dem Rat nach Absatz 2 wird nur dann ausreichend Genüge getan, wenn dem Rat auch die Anlagen nach § 1 Abs. 2 Nr. 8 GemHVO NRW (Wirtschaftspläne und neuesten Jahresabschlüsse der Sondervermögen, für die Sonderrechnungen geführt werden) und nach § 1 Abs. 2 Nr. 9 GemHVO NRW (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) vorlegt werden, wenn diese nach der Beschlussfassung über einen Haushaltsplan nach Absatz 1 erstellt worden sind. Es ist gegenüber dem Rat geboten, ihm Informationen in aktueller Form vorzulegen, damit er über das haushaltswirtschaftliche Geschehen der Gemeinde vollständig unterrichtet wird und dieses transparent und nachvollziehbar geschieht.

Im Rahmen eines zweijährigen Haushaltsplans müssen sich auch die Unterlagen zum Haushaltsplan nach § 1 Abs. 2 GemHVO NRW grundsätzlich auf beide Haushaltsjahre beziehen. Diese sind

- der Vorbericht,
- der Stellenplan,
- die Bilanz des Vorvorjahres,
- die Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen,
- die Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen,
- die Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres,
- die Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals, wenn eine Festsetzung nach § 78 Abs. 2 Nr. 2 der Gemeindeordnung erfolgt und
- in den kreisfreien Städten die Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben.

Wenn am Ende des ersten Haushaltsjahres jedoch aktuellere Fassungen dieser Unterlagen verfügbar sind oder erst dann vorliegen bzw. erstellt worden sind, müssen auch diese Unterlagen, neben den in dieser Vorschrift benannten Unterlagen, dem Rat zur Information vorgelegt werden.

EEEEEEEEEEEEEE

**§ 10
Nachtragshaushaltsplan**

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

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

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

Zu § 10:

Erforderliche wesentliche Änderungen des Haushaltsplans sind nur durch eine Änderung der Haushaltssatzung möglich. § 81 GO NRW sieht für einen solchen Bedarf den Erlass einer Nachtragssatzung vor. Die Änderungen des Haushaltsplans werden dabei durch die Festsetzung eines Nachtragshaushaltsplans vollzogen. Für diesen Nachtragshaushaltsplan gelten die gleichen rechtlichen Regelungen wie für den Haushaltsplan. Aufgabe des Nachtragshaushaltsplans ist es, die notwendigen Änderungen des Haushaltsplans erkennbar und nachvollziehbar zu machen. Der Inhalt des Nachtragshaushaltsplans wird daher durch diese Vorschrift unter Beachtung des § 81 GO NRW näher bestimmt.

Der Nachtragssatzung ist ein Haushaltsplan beizufügen, der die vorgesehenen Veränderungen (Erhöhung oder Minderung) enthalten muss. 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
			Ansatz (bisher) EUR	erhöht um EUR	vermindert um EUR	Ansatz (neu) EUR			
Ordentliche Erträge									
Ordentliche Aufwend. mit Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit									
Finanzergebnis									
Ordentliches Ergebnis									
Außerordentliches Ergebnis									
Jahresergebnis									

Abbildung 38 „Nachtrags-Ergebnisplan“

Die Nachtragssatzung, in der die bisherigen Festsetzungen im Ergebnisplan durch die vorgesehenen Veränderungen erhöht oder vermindert werden und die neuen Festsetzungen auszuweisen sind, verändert dadurch auch den Haushaltsplan in seinen Haushaltspositionen entsprechend. 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.

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.

1. Zu Absatz 1:

Ein Nachtragshaushaltsplan führt nach seiner Aufstellung durch Beschlussfassung des Rates zu einer Veränderung (Erhöhung oder Minderung) der im ursprünglichen Haushaltsplan ausgewiesenen 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.

Der Nachtragshaushaltsplan muss alle Änderungen der Erträge und Aufwendungen und der Einzahlungen und Auszahlungen enthalten, die im Zeitpunkt seiner Aufstellung übersehbar sind und oberhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen liegen. 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.

Wird ein Nachtragshaushaltsplan aufgestellt und hat dieser eine Änderung oder Anpassung der im Haushaltsplan enthaltenen Ziele und Kennzahlen zur Folge, sollen auch die veränderten Ziele und Kennzahlen in den Nachtragshaushaltsplan aufgenommen werden. Dadurch wird der durch den Nachtragshaushaltsplan bewirkten Aktualität für die Haushaltswirtschaft der Gemeinde auch bei den Zielvereinbarungen Rechnung getragen.

Mit dieser Vorschrift wird außerdem 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.

2. Zu Absatz 2:

2.1 Zu Satz 1:

Diese Vorschrift regelt den Sonderfall, dass für eine künftige 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).

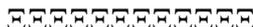
2.2 Zu Satz 2:

Außerdem wird durch diese Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass eine Veranschlagung im Nachtragshaushaltsplan für Beträge unterhalb der vom Rat festgelegten Wertgrenzen für Investitionen 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 getroffene Regelung die Eigenverantwortung der Gemeinde und dient der Verwaltungsvereinfachung.

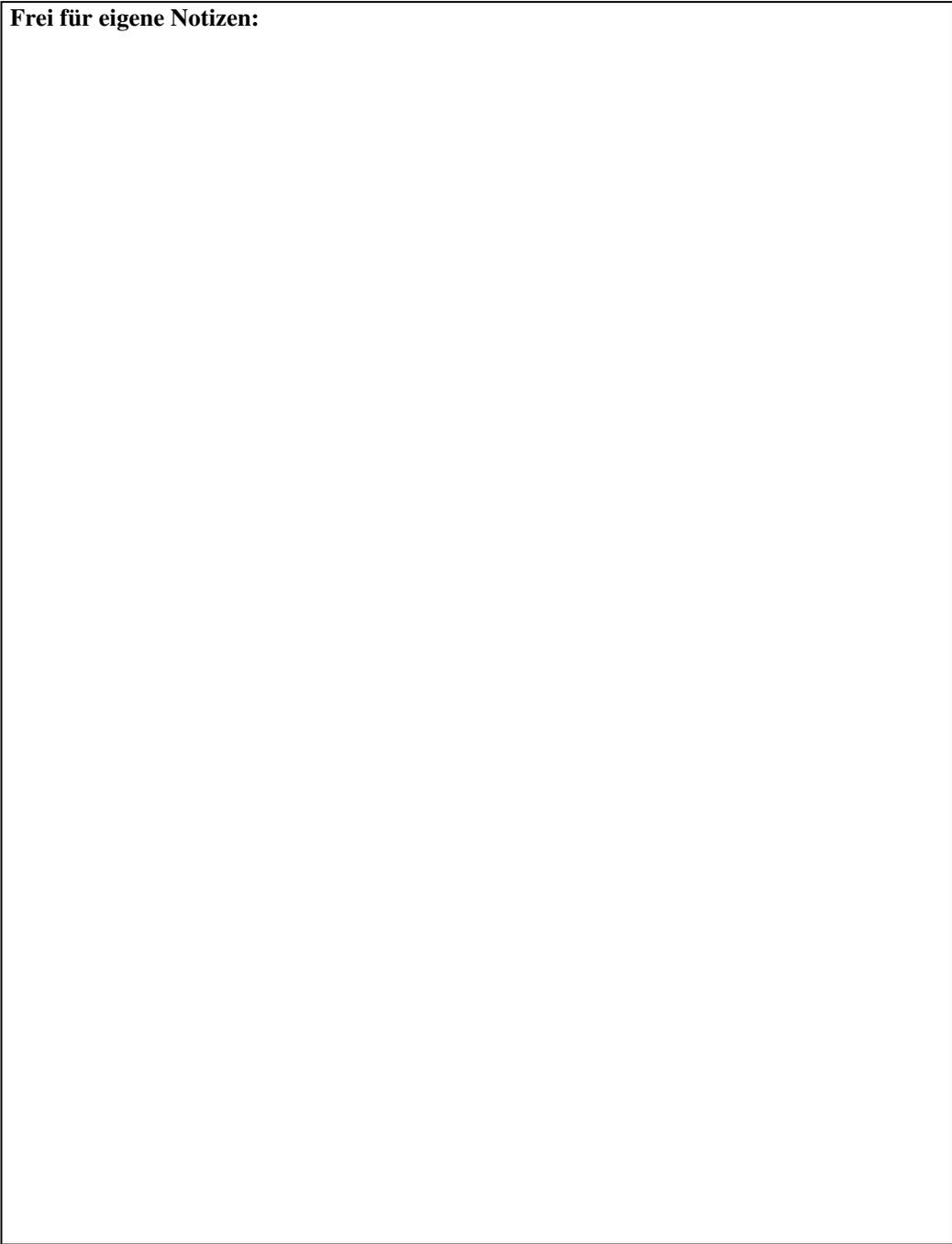
3. Zu Absatz 3:

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

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sind Ausdruck der Erfordernisse der öffentlichen Finanzwirtschaft. Sie sollen sicherstellen, dass der Haushaltsplan mit seinen Ansätzen ein vollständiges und übersichtliches Bild über die zur Erfüllung der kommunalen Aufgaben erforderlichen Ressourcen gibt. Das soll auch im neuen Haushaltsrecht durch eine Reihe von Grundsätzen und Geboten erreicht werden.

§ 11 Allgemeine Planungsgrundsätze

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

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

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

Zu § 11:

Die allgemeinen Planungsgrundsätze sollen sicherstellen, dass der Ergebnisplan und 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 und Ausführung des Haushaltsplans zu beachten sind.

Auf die Übernahme der bisherigen Regelung über Sammelnachweise ist verzichtet worden, weil der Ressourcenverbrauch und das Ressourcenaufkommen im jeweiligen Produktbereich veranschlagt und die Budgetbildung (§ 21 GemHVO NRW) erleichtert werden soll. Die zentrale Bewirtschaftung bleibt dabei aber möglich. Sie kann von der Gemeinde im Einzelfall durch entsprechende Bewirtschaftungsregeln im Ergebnisplan oder im Finanzplan vorgesehen werden.

1. Zu Absatz 1:

Der Grundsatz der Einzelveranschlagung gilt auch bei der Veranschlagung des voraussichtlichen Ressourcenaufkommens und Ressourcenverbrauchs weiter, denn die Erträge und Aufwendungen sowie die Einzahlungen und Auszahlungen müssen in voller Höhe und getrennt voneinander unter den zutreffenden Positionen im jährlichen Haushaltsplan ausgewiesen werden. Die Grundlage dafür bildet § 79 Abs. 1 GO NRW. Dieser Grundsatz bezieht sich im NKF daher sowohl auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie auf den Finanzplan und die Finanzrechnung. Die gewählte Ausgestaltung als Bruttorechnungen setzt das Bruttoprinzip um, das den Grundsatz der Vollständigkeit des Haushaltsplans konkretisiert.

Damit findet im NKF wie im kaufmännischen Rechnungswesen, aber auch wie in der bisherigen Kameralistik, das Bruttoprinzip weiterhin Anwendung. Durch eine Saldierung von Haushaltspositionen würde die Übersicht über das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Sie würde außerdem nicht mit dem Grundsatz der Haushaltsklarheit in Einklang stehen. Eine Verrechnung der Positionen miteinander würde zudem auch gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Bereits bei der Veranschlagung sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. 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. 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 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 dies nicht unberücksichtigt lassen.

2. Zu Absatz 2:

Im neuen Haushaltswesen der Gemeinde kommt sowohl das kaufmännische Prinzip der Periodenabgrenzung als auch der öffentlich-rechtliche Grundsatz der Jährlichkeit zur Anwendung. Daher sind die Erträge und Aufwendungen in ihrer voraussichtlichen Höhe in dem Haushaltsjahr zu veranschlagen, dem sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Dazu gebietet es das Gebot der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit, eine sorgfältige Ermittlung der möglichen Erträge und der voraussichtlichen Aufwendungen vorzunehmen. Außerdem ist das Gebot der Haushaltswahrheit zu beachten. Die Gemeinde ist daher verpflichtet, eine ordnungsgemäße Abwägung für die Veranschlagung im Haushaltsplan unter Beachtung des Haushaltsausgleichsgebots vorzunehmen. Auch wenn unter Einbeziehung der tatsächlichen Gegebenheiten der Genauigkeit der Planung aus unterschiedlichen Gründen Grenzen gesetzt sind, muss die Prognose schlüssig und nachvollziehbar sein.

3. Zu Absatz 3:

Bei den Einzahlungen und Auszahlungen findet wie bisher das Kassenwirksamkeitsprinzip Anwendung, das jedoch, vergleichbar mit der Entwicklung der Kassenkredite zu Krediten für die Liquiditätssicherung, zum Liquiditätsänderungsprinzip weiterentwickelt worden ist. Daher gilt, dass die 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.



§ 12

Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung

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

Zu § 12:

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 Geldmitteln geprägt war, soll künftig über Ziele und Kennzahlen 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, das durch mit wenigen qualitativ hochwertigen Leitorientierungen als Kernaussagen die Grundlagen für die Ausrichtung des gemeindlichen Handelns auf die Zukunft festgelegt werden. Aus solchen Leitlinien (Leitbild) lassen sich strategische und operative Ziele bestimmen, die eine Haushaltswirksamkeit entfalten können und sollen.

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 Einheit, wird dieser für die Gemeinde zudem zu einem Instrument für ihre Steuerung und Kontrolle. Zumal an den Gesamtabschluss nach dem Grundsatz der gemeindlichen Einheit keine höheren Anforderungen, als an den Einzelabschluss gestellt werden. Dies ermöglicht ein Controlling der Geschäftsbereiche der gemeindlichen Einheit über die Grenzen der verselbstständigen Organisationseinheiten der Gemeinde hinweg und gewinnt durch den Gesamtabschluss an Bedeutung.

1. Zu Satz 1:

Für die gemeindliche Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele werden zwischen dem Rat und der gemeindlichen Verwaltung abgestimmt. Die vorgesehene Steuerung der gemeindlichen Verwaltung darf jedoch nicht nur durch die Abbildung von Zielen auf der untersten Ebene der Gliederung des Haushaltsplans verdeutlicht werden. Die vorgesehenen Ziele müssen vielmehr in eine Zielhierarchie eingebunden sein, die ausgehend vom Rat, ggf. vom Leitbild der Gemeinde, bis in die unterste Verantwortungsebene der Verwaltung hineinreicht. Nur so wird sie dem Gedanken einer kompetenten und ressourcenverbrauchsorientierten Verwaltungsteuerung gerecht.

Diese Zielrichtung erfordert, mindestens in den Teilplänen die geplanten Leistungsmengen sowie Kennzahlen auszuweisen. In den Teilrechnungen sind dann jeweils Ist-Zahlen darzustellen, durch die eine Kontrolle der Zielerreichung ermöglicht wird. 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 Kennzahlen genutzt werden.

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. Diese enthalten quantitative und aussagekräftige Informationen. Die 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 Kennzahlen von jeder Gemeinde eigenverantwortlich zu definieren. Dem steht nicht entgegen, auf Erfahrungen anderer Gemeinden aufzubauen oder erprobte Kennzahlen den örtlichen Bedürfnissen anzupassen.

Zielbeschreibungen, Kennzahlen und sonstige Angaben im Haushaltsplan sind daher von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Abs. 2 GemHVO NRW). 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 Kennzahlen, wenn dabei die zu gebende Information durch Zahlen verdeutlicht wird. Wenn aber die Zielformulierung keine unmittelbare Messung der Zielerreichung durch Kennzahlen zulässt, gleichwohl aber eine Information über den Stand der Zielerreichung notwendig ist, muss versucht werden, über Hilfsgrößen (Indikatoren) die Zielerreichung zu messen.

Die spezifische Ausgestaltung von Zielen und Kennzahlen bleibt jedoch der Gemeinde überlassen. Sie kann dazu auch weitere Informationen anhand von Leistungsmerkmalen geben. Um aber eine tatsächliche Verwertung der Informationen durch die Adressaten zu ermöglichen, müssen in der Auswahl der wichtigen Informationen auch die Zwecke der Information und deren Empfänger berücksichtigt werden. Für diesen Bedarf bietet der Haushaltsplan eine gute Basis, der sich dadurch zu einem praktikablen Steuerungsinstrument weiterentwickeln lässt.

2. Zu Satz 2:

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. Dies erfordert eine Gestaltung des örtlichen Haushaltsplans unter Beachtung der politisch steuerungsrelevanten Aspekte und der notwendigen Transparenz über das finanzwirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Dieser Haushaltsplan enthält dann eine Verknüpfung von Leistungs-, Ertrags- und Finanzdaten, 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.

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.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 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 der Gemeinde und der gemeindlichen Verwaltung. Während der Rat die grundlegende Zielsetzung als Aufgabe zuzurechnen ist und der Verwaltung die Ausführung der Haushaltswirtschaft, erfordert die Haushaltsplanung und die Haushaltskontrolle ein gegenseitiges Einvernehmen. Durch den jahresbezogenen Kreislauf wird deutlich, dass Ziele, Strategie und Controlling dazu beitragen, die stetige Aufgabenerfüllung zu sichern und anlassbezogen auch die Wiedererreichung des Haushaltsausgleichs unterstützen.

Darüber hinaus muss jede Gemeinde 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.

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. 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).



§ 13

Verpflichtungsermächtigungen

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

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

Zu § 13:

1. Zu Absatz 1:

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.

Wie bisher ist in der Haushaltssatzung der Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen für künftige investive Auszahlungen festzusetzen. In den Teilplänen sind dann die Verpflichtungsermächtigungen im Teilfinanzplan sowohl in der Summe für den Produktbereich als auch in der jeweiligen Bedarfshöhe bei den einzelnen Investitionsmaßnahmen gesondert zu veranschlagen. Da die mittelfristige Finanzplanung in den Haushaltsplan integriert ist und dort auch nach Haushaltspositionen abgebildet wird, ist zugelassen worden, dass 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 zulässiges Handeln der Verwaltung im laufenden Haushaltsjahr zu Lasten künftiger Jahre.

In diesen Fällen kann auf einen gesonderten Ausweis von Verpflichtungsermächtigungen im Haushaltsplan verzichtet werden, jedoch muss eine entsprechende Regelung für die Verpflichtungsermächtigungen mit Angabe der jahresbezogenen Gesamtbeträge in der Haushaltssatzung enthalten sein.

2. Zu Absatz 2:

Im Sinne einer flexiblen Haushaltsbewirtschaftung der Gemeinde ist zugelassen worden, dass sie einzelne Verpflichtungsermächtigungen auch für andere Investitionsmaßnahmen in Anspruch nehmen kann, wenn eine entsprechende Regelungen im Haushaltsplan enthalten ist. Dabei darf die Gemeinde den in der Haushaltssatzung festgesetzten Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen nicht überschreiten. Besteht gleichwohl ein weiterer Bedarf an Verpflichtungsermächtigungen kann nur durch eine Nachtragssatzung (vgl. § 81 GO NRW) der in der Haushaltssatzung festgesetzte Gesamtbetrag der Verpflichtungsermächtigungen verändert werden.

Für weitere Erläuterungen zu Verpflichtungsermächtigungen wird auf § 85 GO 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) Ermächtigungen für Baumaßnahmen dürfen im Finanzplan erst veranschlagt werden, wenn Baupläne, Kostenberechnungen und Erläuterungen vorliegen, aus denen die Art der Ausführung, die Gesamtkosten der Maßnahme, getrennt nach Grunderwerb und Herstellungskosten, einschließlich der Einrichtungskosten sowie der Folgekosten ersichtlich sind und denen ein Bauzeitplan beigelegt ist. Die Unterlagen müssen auch die voraussichtlichen Jahresauszahlungen unter Angabe der Kostenbeteiligung Dritter, und die für die Dauer der Nutzung entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen ausweisen.

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

Zu § 14:

Das neue Haushaltsrecht hat keine umfassende Änderung der Vorschriften über die Planung und Vorbereitung von Investitionsmaßnahmen, die für den kommunalen Haushalt eine besondere Bedeutung haben, erfordert. Die Vorschriften sind daher lediglich angepasst worden. Es ist jedoch sachgerecht, nicht mehr den unbestimmten Rechtsbegriff der „Erheblichkeit“ zu verwenden, sondern unter Stärkung des Budgetrechts des Rates vorzusehen, dass er eigenverantwortlich unter Berücksichtigung der örtlichen Verhältnisse eine geeignete und sachgerechte Wertgrenze festlegt, die einen Rahmen für den Umgang der Verwaltung mit der Planung und Ausführung von Investitionen schafft.

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.

1. Zu Absatz 1:

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. 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 die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln. Dieser Vergleich soll den Zeitraum umfassen, in dem der vorgesehene Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt bzw. in Betrieb ist.

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind dafür unter Beachtung des § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO NRW zu ermitteln. Zu den Folgekosten, die 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 Wirtschaftlichkeitsvergleich einbezogen werden.

Unter Wirtschaftlichkeitsgesichtspunkten kann diese Vorgehensweise, insbesondere bei kleineren Investitionsmaßnahmen, zu aufwändig sein. Liegt ein solcher Fall vor, muss die Gemeinde mindestens durch einen Vergleich der Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 33 Abs. 2 und 3 GemHVO und der Folgekosten, wie sie zuvor benannt wurden, die für die sie wirtschaftlichste Lösung ermitteln.

Mit dieser Vorschrift wird der schon bisher zu beachtende Grundsatz im neuen Rechnungswesen beibehalten, dass bei Investitionen immer die für die Gemeinde wirtschaftlichste Lösung zu ermitteln ist sowie die Kosten der Maßnahme und die nach Fertigstellung der Maßnahme entstehenden jährlichen Haushaltsbelastungen festzustellen sind.

2. Zu Absatz 2:

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:

Die Vorschrift, dass vor Beginn einer Investition unterhalb der festgelegten Wertgrenzen mindestens eine Kostenberechnung vorliegen muss, geht davon aus, dass ohne eine Kostenermittlung keine Veranschlagung von Auszahlungen möglich ist. Auch bei diesen Investitionen können die voraussichtlichen Auszahlungen nur zuverlässig und sorgfältig ermittelt werden, wenn die technische Gestaltung und Durchführung der Investitionsmaßnahme ausreichend geplant und festgelegt wird. Auf dieser Grundlage soll dann mindestens eine Kostenberechnung erstellt werden, nach der sich die notwendigen Auszahlungen insgesamt betragsmäßig bestimmen lassen.

Die Regelung bedeutet für bauliche Maßnahmen mit einem Volumen unterhalb der festgelegten Wertgrenzen, dass die Gemeinde bei diesen Maßnahmen auf eine Erstellung der weiteren in Absatz 2 genannten Bauunterlagen als Voraussetzung für die Veranschlagung von Investitionsauszahlungen verzichten darf.



§ 15
Verfüungsmittel

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

Zu § 15:

1. Zu Satz 1:

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde, die Verfüungsmittel der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters im Haushaltsplan gesondert anzugeben. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen des Bürgermeisters, die er unabhängig von den im Haushaltsplan durch die ausgewiesenen Haushaltspositionen bestimmten Zwecke tätigen kann. Der Bürgermeister verfügt damit über einen ihm zustehenden Fonds. Er kann die Verfügung über einen Teil davon auch auf andere Dienststellen oder Beigeordnete übertragen. Die Verfüungsmittel dürfen nur für dienstliche Zwecke verwendet werden. Sie können mithin nur für Zwecke in Anspruch genommen werden, die in Wahrnehmung der Dienstobliegenheiten der Verfügungsberechtigten bei der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde entstehen. Die Ausgestaltung im Einzelnen ist von der Gemeinde eigenverantwortlich vorzunehmen. Die durch die Inanspruchnahme der Verfüungsmittel entstandenen Aufwendungen sind sachgerecht unter den betroffenen Haushaltspositionen zu erfassen.

2. Zu Satz 2:

Die Regelung, die Verfüungsmittel dürfen nicht überschritten und nicht für andere Zwecke eingesetzt werden, trägt dem Umstand Rechnung, dass diese Mittel ausschließlich zur dienstlichen Aufgabenerledigung zur Verfügung stehen. Die Verfüungsmittel dürfen daher nicht für Zwecke außerhalb der Aufgabenerfüllung der Gemeinde in Anspruch genommen werden, aber auch nicht ersatzweise für Zwecke, die zum Aufgabenbereich der Gemeinde gehören, für die aber eine Veranschlagung im Haushaltsplan nicht enthalten ist, weil z.B. die Veranschlagung übersehen wurde.

Es ist zudem durch die Vorschrift nicht zugelassen worden, dass die Verfüungsmittel mit anderen Haushaltspositionen verbunden werden dürfen, um diese Haushaltspositionen zu verstärken oder in umgekehrter Richtung die Verfüungsmittel zu erhöhen. Der im Haushaltsplan ausgewiesene Rahmen darf nicht überschritten werden. Ein Mehrbedarf bzw. die Erhöhung von Verfüungsmitteln innerhalb des Haushaltsjahres kann nicht durch Zuwendungen Dritter oder im Wege überplanmäßiger Aufwendungen nach § 83 GO NRW befriedigt werden. Eine Verstärkung der Verfüungsmittel in diesem Sinne ist nur durch die Aufnahme in einen Nachtragshaushaltsplan nach § 10 GemHVO NRW möglich.

Die Möglichkeit der Gemeinde, den Umfang der Verfüungsmittel eigenverantwortlich festzulegen, bewegt sich in den Grenzen der Angemessenheit. Die Verfüungsmittel dürfen nicht über das unbedingt notwendige Maß hinaus festgesetzt werden. Diese Notwendigkeit ergibt sich nicht nur für den Gesamtbetrag der Verfüungsmittel, sondern auch für eine Bewilligung dieser Mittel im Einzelfall. Dies zeigt sich insbesondere dann, wenn sich die Gemeinde in der vorläufigen Haushaltsführung nach § 82 GO NRW befindet. In dieser Zeit bedarf es einer Beschränkung der Inanspruchnahme von Verfüungsmitteln auf das notwendige Maß und den unabweisbaren Bedarf.

Es ist zudem kein sachlicher Bedarf für eine überjährige Verfügbarkeit der dem Bürgermeister zur freien Verwendung zugewiesenen Haushaltsmittel. Daher ist bestimmt worden, dass das haushaltswirtschaftliche Instrument „Ermächtigungsübertragung“ auf die Verfüungsmittel keine Anfindung findet.



§ 16

Fremde Finanzmittel

(1) Im Finanzplan werden nicht veranschlagt

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

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

Zu § 16:

1. Zum Absatz 1:

Die Vorschrift nimmt - wie bisher in der Kameralistik - die fremden Finanzmittel von der Veranschlagung im Haushaltsplan aus. Sie ist jedoch nicht als ein absolutes Verbot für eine Veranschlagung zu bewerten. Es ist bei dieser Vorschrift davon ausgegangen worden, dass die Dritten den Bedarf planen und der Gemeinde entsprechend dem aktuellen Bedarf im Haushaltsjahr Finanzmittel zur Zahlungsabwicklung zur Verfügung stellen.

Die Gemeinde kann fremde Finanzmittel in ihre Haushaltsplanung einbeziehen, wenn diese für sie planbar sind. Sie muss in diesen Fällen jedoch - vergleichbar mit der Finanzrechnung - durch Ausweis unter einer gesonderten Haushaltsposition deutlich machen, dass diese keine eigenen Finanzmittel sind, sondern diese ihr nur von Dritten zur Bewirtschaftung zur Verfügung gestellt werden. Das Bild über die Veränderung der Liquidität der Gemeinde aus ihrem eigenen Handeln heraus könnte sonst möglicherweise verfälscht werden.

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. Zum Absatz 2:

Die Vorschrift in Absatz 1 ist ergänzt worden, da es für die Abwicklung der Zahlungen der Gemeinde zukünftig keine eigenständige Verordnung mehr gibt. Die in der bisherigen Gemeindekassenverordnung enthaltene Ermächtigung für die Bürgermeisterin oder für den Bürgermeister, über die Annahme und die Leistung derartiger Zahlungen zu entscheiden, ist zur Wahrung der erforderlichen Kontinuität für das Verwaltungshandeln in diese Vorschrift übernommen worden.



§ 17

Interne Leistungsbeziehungen

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

Zu § 17:

In Produkt- oder Fachbereichen, in denen der Ressourcenverbrauch insbesondere durch eine entsprechende Gestaltung der Entgelte (Erträge) für die Inanspruchnahme der Leistungen oder Einrichtungen ganz oder zum Teil gedeckt werden, ist es wichtig, die tatsächlichen durch die Durchführung der Aufgabe insgesamt entstehenden Aufwendungen und Erträge, auch durch Erfassung der internen Leistungsbeziehungen, zu ermitteln und auszuweisen.

Die Regelung enthält daher nähere Bestimmungen zum Ausweis von internen Leistungsbeziehungen im Haushaltsplan. Die in dieser Vorschrift genannten Verpflichtungen sehen vor, dass die Gemeinde aus einem eigenen sachlichen Bedürfnis heraus die internen Leistungsbeziehungen erfasst, z.B. um die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit bei ihrer gemeindlichen Aufgabenerledigung zu belegen. So können Erkenntnisse aus den internen Leistungsbeziehungen z.B. dazu herangezogen werden, Make-or-buy-Entscheidungen vorzubereiten. Die Gemeinde ist aber nicht zu einer Erfassung der internen Leistungsbeziehungen verpflichtet.

Hat die Gemeinde sich entschlossen, das Ressourcenaufkommen und den Ressourcenverbrauch auch aus internen Leistungsbeziehungen zu erfassen, sind die dadurch entstehenden Erträge und Aufwendungen in die Teilergebnispläne des Haushaltsplans sowie in die Teilergebnisrechnungen des Jahresabschlusses einzubeziehen. Um die Vergleichbarkeit zwischen den Teilplänen zu sichern, sind die internen Leistungsbeziehungen nach den „Ergebnis des Teilergebnisplans“ gesondert auszuweisen. Dabei ist es ausreichend, diese nur zusammengefasst, jedoch getrennt nach Aufwendungen (für bezogene Leistungen) und Erträgen (für abgegebene Leistungen) auszuweisen. Zu beachten ist, dass die internen Leistungsbeziehungen nicht zu Zahlungsströmen innerhalb der gemeindlichen Verwaltung führen. Die Finanzrechnung wird daher durch die Leistungsbeziehungen nicht berührt.

Die Verrechnung interner Leistungsbeziehung kann 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 ist von der Gemeinde in eigener Verantwortung vorzunehmen. Wird davon Gebrauch gemacht, fördert dies eine effiziente Verwaltungssteuerung und stärkt das wirtschaftliche Handeln der Gemeinde. Daher sollten von der Gemeinde Festlegungen zur Durchführung von internen Leistungsverrechnungen getroffen werden.

Dabei ist es wichtig, dass die Leistungsverrechnung innerhalb der Gemeinde grundsätzlich ohne Geldmittelfluss erfolgt und sich die zwischen den Produktbereichen einer Gemeinde zu verrechnenden Größen insgesamt ausgleichen müssen. Aus diesem Grund wird auf eine Abbildung im Ergebnisplan oder in der Ergebnisrechnung für die gesamte Gemeinde verzichtet. Gleichwohl wird das „interne“ Verwaltungshandeln durch die Einbeziehung in die Teilergebnispläne transparent.

Zu dieser Thematik ist außerdem zu beachten, dass die Leistungsbeziehungen mit Sondervermögen der Gemeinde nicht über die inneren Aufwands- und Ertragsverrechnungen in den Teilplänen abzubilden, sondern als „Fremde Dienstleistungen“ zu erfassen sind.



§ 18**Kosten- und Leistungsrechnung**

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

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

Zu § 18:

Die Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) ist ein Bestandteil des neuen Haushaltsrechts. Sie dient in erster Linie der internen Steuerung des Verwaltungsgeschehens und stellt in Ergänzung des kommunalen Haushalts Informationen bereit. Die Kosten- und Leistungsrechnung ermöglicht eine differenzierte Betrachtungsweise von Produkten und auch von Kostenstellen. Sie ist besonders geeignet, die sparsame und wirtschaftliche Haushaltsführung der Gemeinde zu fördern und ist für eine effiziente Verwaltungssteuerung unverzichtbar. 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.

Grundsätzlich soll die Kosten- und Leistungsrechnung deshalb die Planung, 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 und die Ermittlung entscheidungsunterstützender Informationen. Die trägt zu Kosten- und Wirtschaftlichkeitsvergleichen bei und fördert insgesamt eine ergebnis-, produkt- und leistungsorientierte Verwaltungssteuerung.

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).

1. Zu Absatz 1:

Die Regelung gibt den Gemeinden die Befugnis, die Kosten- und Leistungsrechnung nach ihren Bedürfnissen zu führen. Die Gemeinde entscheidet danach eigenverantwortlich über den Umfang und die weitere Ausgestaltung der Kosten- und Leistungsrechnung. Die Regelung stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und entspricht insoweit der Auffassung der Länder.

Zwischen der Finanzbuchhaltung und der Kosten- und Leistungsrechnung bestehen enge Wechselbeziehungen. Die Finanzbuchhaltung eines Betriebes zeichnet die Aufwandsarten (Löhne, Gehälter, Material usw.) auf, verteilt sie aber nicht auf einzelne Produkte (Kostenträger). Die KLR beinhaltet dagegen i.d.R. eine Betriebsabrechnung sowie eine Selbstkostenrechnung zum Zweck der Planung, Steuerung und Kontrolle des wirtschaftlichen Geschehens. 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.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift weist die Befugnis, die Grundsätze über Art und Umfang der Kosten- und Leistungsrechnung zu regeln, der Bürgermeisterin oder dem Bürgermeister zu. Die örtlichen Bestimmungen sind dem Rat vorzulegen. Bei der Ausgestaltung hat die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister einen großen Entscheidungsspielraum. Er kann den Blick auf einzelne Bereiche (Kostenstellen) oder auf einzelne Produkte (Kostenträger) richten, den Erfassungszeitraum und die geeigneten Verrechnungsverfahren (Ist-Kosten- und Plankosten-Rechnung, Vollkosten- oder Teilkostenrechnung) auswählen. Wie differenziert die Kosten- und Leistungsrechnung von der einer Gemeinde eingesetzt wird, muss diese unter Berücksichtigung der örtlichen Erfordernisse selbst festlegen.

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 orientiert sich grundsätzlich an den Zielsetzungen der Gemeinde. Diese können unterschiedlich ausgerichtet sein und bedingen die Rahmenbedingungen für den Umfang und die Form der örtlichen Umsetzung.

Für die örtliche Ausgestaltung und die Durchführung einer Kosten- und Leistungsrechnung wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 19

Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung

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

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

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

Zu § 19:

1. Zu Absatz 1:

1.1 Allgemeines:

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. Handelt es sich um eine andauernde, regelmäßig wiederkehrende Leistungspflicht des Dritten, so werden Erstattungen von zuviel berechneten und gezahlten Beträgen mit den späteren Zahlungen verrechnet oder müssen zurückgezahlt werden. Dies könnte bei einer Brutto-Veranschlagung zu erheblicher Verwaltungsarbeit führen. Der Gemeinde soll deshalb mit dieser Vorschrift ein einfacherer Weg für die Veranschlagung im Haushaltsplan, aber auch für die Bewirtschaftung eröffnet werden. Dies hätte im Prinzip eine Einordnung der gleichen Vorschrift in den nächsten Abschnitt der Gemeindehaushaltsordnung erfordert, z.B. als eigener Absatz zu § 23 GemHVO NRW, auf die aber wegen der notwendigen Minimierung von Vorschriften für die Gemeinden verzichtet wurde.

Für den Ausweis im Haushaltsplan bedeutet dies, dass nur der voraussichtliche Nettobetrag anzugeben ist, der nach Abzug der vorhersehbaren Rückzahlungen als voraussichtlicher Ertrag verbleibt. Zu den Abgaben im Sinne des Absatzes gehören z.B. Steuern, Gebühren und Beiträge. Für die Bewirtschaftung bedeutet dies, dass Absetzungen auf der Ertragsseite vorgenommen werden dürfen.

1.2 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 und die Voraussetzungen des Entstehens. Sie regeln nicht die tatsächliche Verwirklichung, die eines Heranziehungsbescheides durch die Gemeinde bedarf.

Die Steuerforderungen der Gemeinde können zu unterschiedlichen Zeitpunkten ertragswirksam werden. Fordert eine Gemeinde durch einen Bescheid von Dritten eine Vorauszahlung auf Steuern, wird die Forderungen zum Termin der Fälligkeit, die im gemeindlichen Bescheid enthalten ist, ertragswirksam. So kann sie zeitnah und möglichst in der richtigen Periode ergebniswirksam werden. Findet dann zu einem späteren Zeitpunkt die endgültige Festsetzung statt und führt diese dazu, dass vom Dritten 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.

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 Jahresab-

schluss 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 Gebühren und Beiträge

Gebühren sind öffentlich-rechtliche Geldleistungen der Gemeinde, 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. Beiträge sind nach § 8 Abs. 2 KAG Geldleistungen, die dem Ersatz des Aufwandes für die Herstellung, Anschaffung und Erweiterung öffentlicher Einrichtungen und Anlagen dienen (Kanalanschluss- und Straßenbaubeiträge). Die periodengerechte Abgrenzung sowie das Wertaufhellungsgebot gelten auch für die Gebühren.

2. Zu Absatz 2:

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 dagegen nicht aufgeteilt, sondern können zentral veranschlagt werden (Satz 2). Diese Regelung berücksichtigt den Umstand, dass nach der Art des Beschäftigungsverhältnisses (Beschäftigte in der Probe- oder Ausbildungszeit, Aushilfskräfte) eine zentrale Veranschlagung sachgerechter ist als die Zuordnung zu einem Produktbereich, in dem diese Beschäftigten letztlich im Rahmen der laufenden Probe- oder Ausbildungszeit bzw. als Aushilfskräfte nicht dauerhaft eingesetzt sind.

3. Zu Absatz 3:

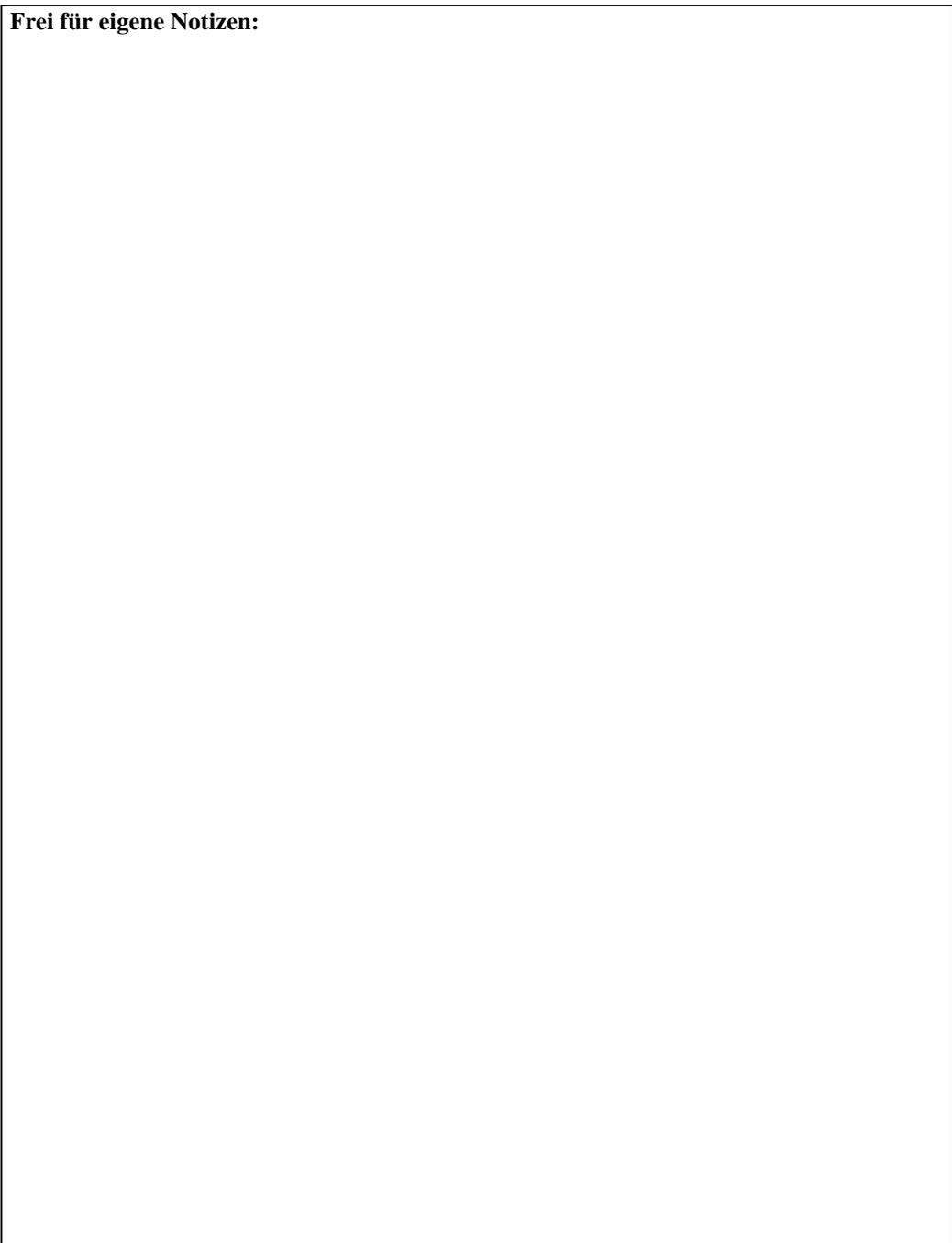
Die Vorschrift eröffnet zwei verschiedene Veranschlagungsmöglichkeiten für die Versorgungs- und die Beihilfeaufwendungen. Bei den Leistungen für das ausgeschiedene Personal handelt es sich um Aufwendungen, die ihren Ursprung in der gesamten Tätigkeit des Empfängers während seiner beruflichen Tätigkeit in der gemeindlichen Verwaltung haben. Deshalb ist es in der Regel nicht sachgerecht, diese Lasten allein dem Produktbereich zuzuordnen, in dem der Betroffene zuletzt eingesetzt war.

Um den vollständigen Ressourcenverbrauch verursachungsgerecht abzubilden, müssen diese Aufwendungen aber im Haushaltsplan enthalten sein. Die Aufteilung auf die Teilpläne nach dem Schlüssel der dort ausgewiesenen Personalaufwendungen folgt dem Gedanken, dass der Versorgungsaufwand eine „Fortführung“ der Personalaufwendungen darstellt, zumal auch zukünftig in den Produktbereichen die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen zu erwirtschaften und in den entsprechenden Teilplänen auszuweisen sind. Dies wird regelmäßig die sachgerechte Veranschlagung sein.

Als zweite Möglichkeit ist die zentrale Veranschlagung im Haushaltsplan zugelassen. Insbesondere bei der Veranschlagung von Beihilfeaufwendungen könnte sich aus organisatorischen und anderen Gründen eine Aufteilung auf die Teilpläne verbieten.



Frei für eigene Notizen:



Dritter Abschnitt
Besondere Vorschriften für die Haushaltswirtschaft

Die nicht vom Rechnungsstil geprägten Vorschriften dieses Abschnittes über die Bewirtschaftung und Überwachung von Ermächtigungen (§ 23), die haushaltswirtschaftliche Sperre (§ 24), die Vergabe von Aufträgen (§ 31), über Stundung, Niederschlagung und Erlass von Ansprüchen der Gemeinde (§ 32) sind lediglich redaktionell angepasst worden.

Die mit der Budgetierung verbundene Stärkung (Dezentralisierung) der Ressourcenverantwortung in der Gemeinde hat jedoch keine Einschränkung des Budgetrechts des Rates zur Folge. Vielmehr soll die Neuregelung über die Bildung von Budgets (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.

§ 20
Grundsatz der Gesamtdeckung

Soweit in dieser Verordnung nichts anderes bestimmt ist, dienen

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

Zu § 20:

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. 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 Fehlbeiträgen 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 Einnahme aufgefangen werden, bevor z.B. eine zusätzliche Kreditaufnahme in Betracht kommt. Die Gesamtdeckung gilt jedoch nur soweit, wie in der Gemeindehaushaltsverordnung nichts anderes bestimmt ist, z.B. in § 21 GemHVO NRW. Wegen der neuen Bestandteile des gemeindlichen Haushalts muss die Gesamtdeckung jedoch differenziert betrachtet und geregelt werden.

Die Ordnung des Haushaltsplans nach Produktbereichen sowie die der Abgrenzung nach Zahlungsarten erfordern einen gesonderten Teilplan für Leistungen, die der Gemeinde bezogen auf ihren Gesamthaushalt gewährt werden oder die sie in allgemeiner Form 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). Diese Maßgabe eines gesonderten, zusammengefassten Ausweises von allgemeinen Zahlungen im gemeindlichen Haushaltsplan entsteht auch aus dem Gesamtdeckungsprinzip (vgl. Abbildung 34 „Teilfinanzplan „Allgemeine Finanzwirtschaft“).

Erwartet die Gemeinde z.B. eine allgemeine Investitionszuweisung, müsste sie diese ohne den o.a. Teilfinanzplan auf ihre Produktbereiche aufteilen. Auch die allgemeine Finanzierungstätigkeit ist in diesem Teilplan vorzunehmen. Außerdem ist es nicht zulässig, die Zahlungen aus der Finanzierungstätigkeit der Gemeinde lediglich im Finanzplan auf der Gesamtebene zu erfassen, selbst dann nicht, wenn im Finanzplan und diesem Teilfinanzplan gleiche Beträge genannt werden. Unter Steuerungsgesichtspunkten können in diesem Teilfinanzplan 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.

Zu Nummer 1:

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.

Zu Nummer 2:

Für den Finanzplan und die Finanzrechnung gilt, dass die Einzahlungen insgesamt zur Deckung der Auszahlungen dienen. Damit wird dem Gebot in § 75 Abs. 6 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 müssen die Auszahlungen in diesem Bereich decken. Die Überschüsse daraus fließen in die Gesamtdeckung der Auszahlungen für Investitionen ein, einschließlich der Einzahlungen aus Krediten für Investitionen.

Zu Nummer 3:

Würde durch die Vorschrift kein Stufensystem bei der Gesamtdeckung von Einzahlungen und Auszahlungen zu Gunsten der Zahlungen aus der Investitionstätigkeit eingeführt, könnten einerseits Kredite zur Deckung von Auszahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit herangezogen und andererseits die Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit nicht der Deckung von Auszahlungen für die Investitionstätigkeit dienen. Eine strikte Trennung zwischen den Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit und den Zahlungen aus der Investitionstätigkeit, vergleichbar mit der Trennung des gemeindlichen Haushalts in einen Verwaltungshaushalt und einen Vermögenshaushalt im kamerale Rechnungswesen (vgl. § 1 GemHVO NRW - a.F. -), ist mit dem neuen Haushaltsrecht nicht in Einklang zu bringen. Die Gesamtschau über die Liquidität der Gemeinde erfordert gleichwohl eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit mit den Zahlungen der Investitionstätigkeit. Unter Berücksichtigung der erforderlichen Sicherstellung der Finanzierung der Investitionen (§ 75 Abs. 6 GO NRW), zu der auch Überschüsse aus der laufenden Verwaltungstätigkeit beitragen sollen, sowie wegen der Begrenzung der Kreditaufnahme für Auszahlungen für Investitionen, ist daher das in der Vorschrift enthaltene Stufensystem konzipiert worden. Dies war auch erforderlich, weil die Geschäftsvorfälle der Gemeinde, die zu einer Einzahlung oder einer zu Auszahlung führen, eine Änderung der Liquidität der Gemeinde bewirken. Erst durch eine Zusammenführung der Zahlungen aus der laufenden Verwaltungstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit lässt sich daraus der Liquiditätsstatus der Gemeinde ermitteln.



§ 21

Bildung von Budgets

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

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

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

Zu § 21:

Das Neue Kommunale Finanzmanagement beinhaltet neben dem Ressourcenverbrauchskonzept auch die dezentrale Ressourcenverantwortung und eine flexible Haushaltsbewirtschaftung 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.

Zwei Möglichkeiten stehen den Gemeinden für ihre Budgetierung zur Verfügung:

1. Budgetierung von Teilplänen: Die zur Verfügung stehenden Ressourcen stellen in Verbindung mit den gemeindlichen Leistungen und den Vereinbarungen mit dem Rat den Handlungsrahmen der Verwaltung dar. Dieser Handlungsrahmen wird im Haushaltsplan, untergliedert in Teilpläne, dargestellt. Die Budgets werden zwischen Verwaltung und Rat vereinbart und vom Rat beschlossen. Die Planung und Bewirtschaftung richtet sich bei der Budgetierung von Produktbereichen im Haushaltsplan nach den Produkten/Leistungen, die in einem Produktbereich erbracht werden. Es werden Budgets für Produktbereiche gebildet, unabhängig davon, welche Organisationseinheiten die Leistungen erbringen. Die Verantwortlichen für den Produktbereich sind durch die Gemeinde zu bestimmen.

2. Budgetierung von Organisationseinheiten: Innerhalb der Verwaltung können die zwischen Rat und Verwaltung geschlossenen Vereinbarungen auf Grundlage der gemeindlichen Leistungen und der zur Verfügung stehenden Ressourcen von den Produktbereichen auf die Organisationseinheiten übertragen werden. Die Art und Weise der Bildung der Budgets innerhalb der Verwaltung obliegt dabei der Gemeinde, der dadurch ein individueller Gestaltungsspielraum eröffnet wird.

Die Bildung von Budgets auf der Grundlage von Teilplänen (produktorientiert oder organisatorisch) lässt auch zu, dass Budgets teilplanübergreifend gebildet werden. Es kann nach den örtlichen Verhältnissen erforderlich sein, für bestimmte Aufgaben oder Bereiche eine zentrale Bewirtschaftung festzulegen. Hat die Gemeinde eine Kosten- und Leistungsrechnung eingeführt, kann diese die Budgetbildung steuern und unterstützen.

In den gebildeten Budgets ist jeweils die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für die Haushaltsführung verbindlich (Satz 2). Die im Budget enthaltenen Einzelpositionen bleiben jedoch insoweit bedeutsam, als ein Budget, das z.B. 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.

Die Gemeinde hat eigenverantwortlich die Budgets 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 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.

1. Zu Absatz 1:

Nach dieser Vorschrift kann die Gemeinde die Budgetierung in ihrem Haushalt frei gestalten. Für sie soll durch das Haushaltsrecht nur ein Rahmen geschaffen und auf eine detaillierte Normierung verzichtet werden. Dies trägt der Tatsache Rechnung, dass sich Ziele und örtliche Gegebenheiten der Gemeinden stark unterscheiden und es deshalb keine einheitliche Budgetierung geben kann. Unter diesen Gesichtspunkten wurde bestimmt, dass zur flexiblen Haushaltsbewirtschaftung die Erträge und Aufwendungen zu Budgets verbunden werden können und in diesen Fällen die Summe der Erträge und die Summe der Aufwendungen für die Haushaltsführung verbindlich ist. Werden Budgets auf der Grundlage des Haushaltsplans gebildet, setzen die einbezogenen Ertrags- und Aufwandsarten den Rahmen für die Herkunft der Haushaltsmittel und für die zweckentsprechende Verwendung dieser Mittel. Die Zusammenfassung in ein Budget erleichtert aber in einem erheblichen Maße ein flexibles Handeln der gemeindlichen Verwaltung sowie die dort weit verbreitete dezentrale Ressourcenverantwortung.

Stärker als bisher kann praxisnah auf unterjährige Anforderungen durch die Budgetverantwortlichen reagiert werden. Dies setzt auf 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. Dies kann durchaus dann im Einzelfall dazu führen, dass auch die „selbstständigen“ Budgets aus übergeordneten Gesichtspunkten Einschränkungen in der Bewirtschaftung beachten müssen.

Bei der Bildung von Budgets wird i.d.R. von der Gemeinde berücksichtigt, 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.

2. Zu Absatz 2:

Die Gemeinde legt eigenverantwortlich die Regeln zur Bewirtschaftung der Budgets fest. Dazu kann die Gemeinde bestimmen, dass Mehrerträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen erhöhen und Mindererträge entsprechende Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern (Satz 1). Entsprechendes kann sie bestimmen, wenn sie Budgets für die Investitionstätigkeit bildet (Satz 2). Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinde nicht, diese Regelungen im Rahmen der Budgetierung stets anzuwenden.

Auch wenn diese Regelung im Zusammenhang mit der Budgetierung im gemeindlichen Haushalt steht, kann es örtlich erforderlich sein, auch ohne Budgetierung eine solche Regelung zu treffen, um einen bestimmten Aufgabenbereich zur effizienten Aufgabenerfüllung anzuhalten, d.h. ihm zu gewähren, dass er bei einer Verbesserung der Ertragslage einen bestimmten Anteil der Mehrerträge für zusätzliche Aufwendungen einsetzen kann. Bei einer solchen Festlegung ist aber immer auch die aktuelle Haushaltslage zu berücksichtigen, denn es kann notwendig sein, alle Mehrerträge für den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich einzusetzen. Eine örtliche Festlegung, Mehrerträge für bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen zu verwenden, ist daher nur vertretbar, wenn diese auf Einzelfälle beschränkt bleibt.

Dagegen ist die Festlegung durch die Gemeinde, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, als eine der möglichen Vorsorgemaßnahmen, um den gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleich zu erreichen, jederzeit vertretbar. Damit wird deutlich, dass bereits bei der Aufstellung des Haushaltsplans besondere Situationen im neuen Haushaltsjahr erwartet werden, die negative Auswirkungen auf die Haushaltswirtschaft haben können. Damit soll einer besonderen Situation der Gemeinde Rechnung getragen werden, denn ansonsten käme bei einer solchen Haushaltslage auch eine haushaltswirtschaftliche Sperre durch den Kämmerer oder den Bürgermeister nach § 24 GemHVO NRW in Betracht. Die getroffene Festlegung, dass Mindererträge bestimmte Ermächtigungen für Aufwendungen vermindern, fordert daher die einzelnen Fachbereiche bei der Bewirtschaftung des Haushaltsplans und bildet die erste Stufe einer Beschränkung. Diese Beschränkung kann mit Hilfe der haushaltswirtschaftlichen Sperre verschärft werden, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen wesentlich anders verläuft als geplant.

Die Möglichkeit für die Gemeinde, Ermächtigungen für Aufwendungen oder Auszahlungen zu erhöhen, führt dazu, dass die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen außerhalb des Haushaltsplans, also überplanmäßig oder außerplanmäßig geleistet werden. Weil die Überschreitung der Haushaltspositionen durch die Mehrerträge oder Mehreinzahlungen gedeckt sind, ist es gerechtfertigt zu bestimmen, dass die Mehraufwendungen oder Mehrauszahlungen nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen gelten (Satz 3). Gleichwohl verändern sie die Haushaltswirtschaft der Gemeinde. Durch die gesetzliche Bestimmung, dass diese nicht als überplanmäßige Aufwendungen oder Auszahlungen anzusehen sind, unterliegen sie nicht dem Zustimmungsverfahren nach § 83 GO NRW. Gleichwohl sind sie in der Ergebnisrechnung oder in der Finanzrechnung mit zu erfassen. Die zusätzlichen Aufwendungen oder Auszahlungen können aber im Plan-/Ist-Vergleich auch gesondert angegeben werden.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift bestimmt die Grenze der Gestaltungsmöglichkeiten der Gemeinde bei der Bildung 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 Sinne des § 83 GO NRW führen kann.



§ 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 beGO NRWnen, bleiben die Ermächtigungen bis zum Ende des zweiten dem Haushaltsjahr folgenden Jahr verfügbar.

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

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

Zu § 22:

Für die Veranschlagung im Haushaltsplan gilt nach § 79 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 nämlich bei der Aufstellung des Haushaltsplans nicht immer mit Gewissheit übersehen, ob die veranschlagten Ermächtigungen für Vorhaben, die sich über das Haushaltsjahr hinaus erstrecken, bis zum Ende des Haushaltsjahres wie geplant in Anspruch genommen werden können. Die zügige Durchführung solcher Vorhaben könnte gefährdet werden, wenn zur weiteren Inanspruchnahme der Ermächtigungen diese erst neu im Haushaltsplan veranschlagt werden müssten. Dies würde insbesondere dann zu Schwierigkeiten führen, wenn die Verzögerung sich erst zum Ende des Haushaltsjahres herausstellt; also zu einem Zeitpunkt, zu dem üblicher Weise der Haushaltsplan für das neue Haushaltsjahr schon feststeht 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 Teilergebnisplänen 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 Haushalts-

wirtschaft 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 entsprechende 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 auch durch die Verbindung zwischen Ergebnisrechnung und Finanzrechnung verdeutlichen.

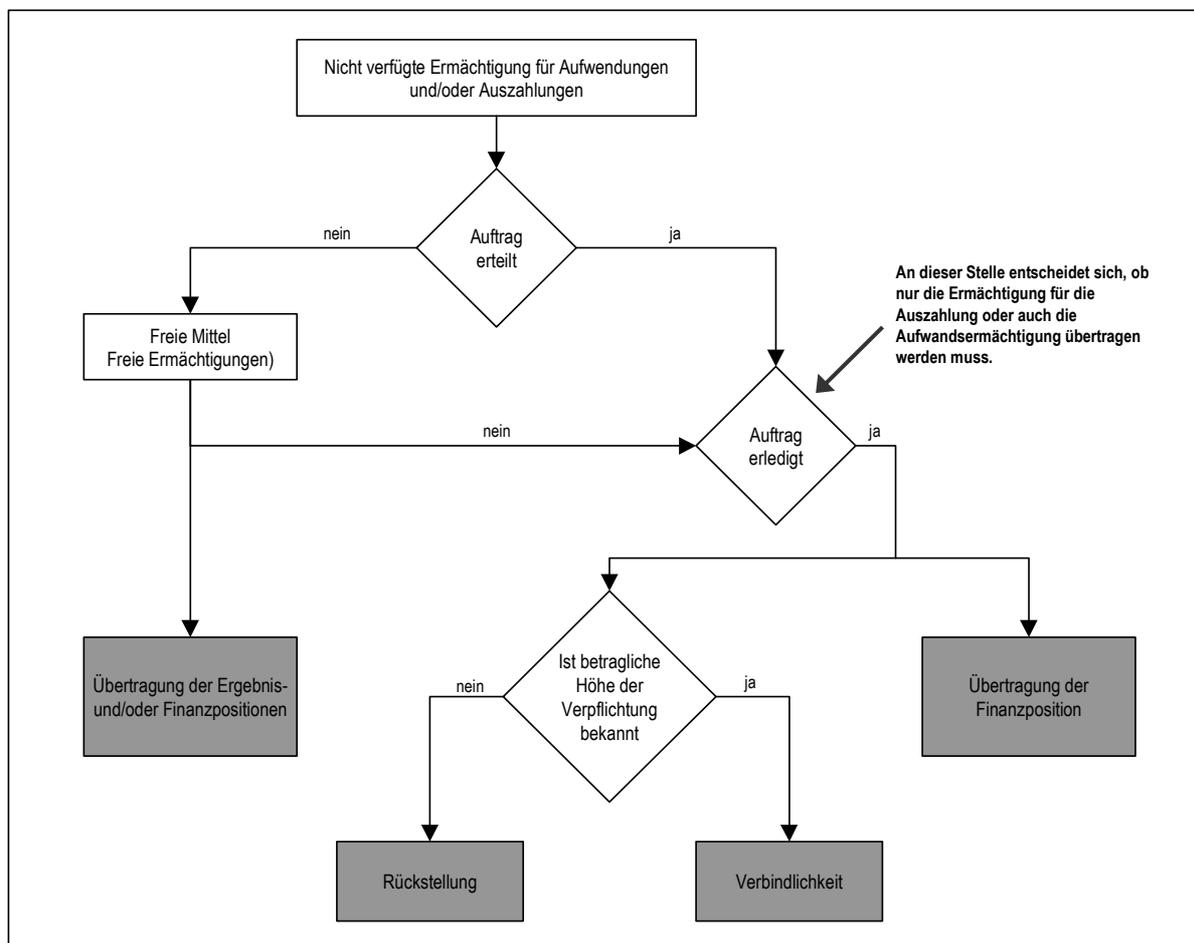


Abbildung 39 „Übertragung von Ermächtigungen“

1. Zu Absatz 1:

Wie bisher wird die Übertragbarkeit von Ermächtigungen im Rahmen einer wirtschaftlichen Haushaltsführung vorgesehen, weil am Ende des Haushaltsjahres oft festgestellt wird, dass die Ansätze nicht in voller Höhe in Anspruch genommen worden sind, der Rest aber noch vollständig oder nur zum Teil im nächsten Haushaltsjahr benötigt wird. Daher sind alle Ergebnis- und Finanzpositionen grundsätzlich übertragbar. Es bedarf jedoch - wie

bisher - keiner besonderen Erklärung der Übertragbarkeit im Rahmen des Haushaltsplans. Grundlage dafür ist die in Satz 1 der Vorschrift enthaltene fast unveränderte Regelung.

Dazu wird klargestellt, dass die übertragenen Ermächtigungen die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres erhöhen (Satz 2). Die Änderung des Rechnungsstils von der Kameralistik zur Doppik erfordert zudem eine Regelung über die bilanztechnische Abwicklung der Übertragungen. Diese ist in den weiteren Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten enthalten (§ 43 Abs. 3 GemHVO NRW) und wird dort erläutert.

Anders als in der Kameralistik führt die Übertragung von Ermächtigungen im NKF dazu, dass dies zu Lasten des Haushalts des Folgejahres erfolgt, d.h. die Ermächtigungsübertragung führt zu einer unmittelbaren Veränderung der beschlossenen Haushaltspositionen im Ergebnisplan bzw. im Finanzplan und zur wirtschaftlichen Belastung des Folgejahres. Dies erfordert wegen des gesetzlich bestimmten Haushaltsausgleichs, dass bei der Übertragung eine entsprechende „Deckung“ der künftigen und die Haushaltspositionen erhöhenden Aufwendungen geschaffen wird. Diesem Zweck dient die für diesen Fall vorgesehene Deckungsrücklage nach § 43 Abs. 3 GemHVO NRW.

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. Die bisherige Bildung von Haushaltsausgaberesten ist entbehrlich geworden und nicht mehr zulässig.

2. Zu Absatz 2:

Die Voraussetzungen für Ermächtigungsübertragungen von Auszahlungen für Investitionen werden durch diese Vorschrift näher bestimmt. Die darin genannte Frist ist der bisherigen Vorschrift entnommen. Auch wenn die Ermächtigungen für Auszahlungen für Investitionen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, bedeutet dies, dass ganz oder teilweise nicht in Anspruch genommene Ermächtigungen in das Folgejahr übernommen, d.h. übertragen, werden müssen. Nur dieses Verfahren stellt sicher, dass die dann für die im Folgejahr erforderlichen Auszahlungen für Investitionen auch Liquidität eingeplant und verfügbar gemacht wird. Wie oben ausgeführt, bedingt die Ausrichtung auf die Zukunft, für solche Sachverhalte nicht mehr den Terminus „Haushaltsreste“ zu verwenden. Damit ist auch bei den Auszahlungen für Investitionen eine Bildung von 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 Haushaltsmitteln für diese Investitionen zu verlangen.

3. Zu Absatz 3:

Die nähere Bestimmung, dass Ermächtigungen zur Leistung von Aufwendungen bis zur Erfüllung des Zwecks und die Ermächtigungen zur Leistung von Auszahlungen bis zur Fälligkeit der letzten Zahlung für ihren Zweck verfügbar bleiben, berücksichtigt 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:

Vorgesehene Ermächtigungsübertragungen erfolgen im Jahresabschluss. Sie belasten im 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.

Es ist sachlich und wegen des Budgetrechtes des Rates geboten, dem Rat der Gemeinde in der vorzulegenden Übersicht über die Übertragung von im Haushaltsplan enthaltenen Ermächtigungen, zu diesem Zeitpunkt auch gleichzeitig über die tatsächliche Inanspruchnahme der Kreditermächtigung (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe c) GO NRW) und der Verpflichtungsermächtigungen (vgl. § 78 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe d) GO NRW) zu informieren, wenn für diese Ermächtigungen nur zum Teil in Anspruch genommen worden sind und im folgenden Haushaltsjahr dafür noch Bedarf besteht. Dies bietet sich vor dem Hintergrund an, dass die benannten Ermächtigungen noch bis zum Ende des nächsten Haushaltsjahres gelten (vgl. § 85 Abs. 2 und § 86 Abs. 2 GO NRW).

EEEEEEEEEEEEEE

§ 23

Bewirtschaftung und Überwachung

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

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

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

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

Zu § 23:

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.

1. Zu Absatz 1:

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, bis 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 aus der Aufgabenerfüllung heraus ergebender Grund vorliegt (Satz 1).

Die Ausführung des 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, bestimmte 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 dafür zu bestimmen (Satz 2).

2. Zu Absatz 2:

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. Nur unter Kenntnis der von der Verwaltung oftmals vorgeschlagenen Sperrvermerke oder andere besondere Bestimmungen kann der Rat im Rahmen seines Budgetrechts das aus seiner Sicht Notwendige veranlassen bzw. diese Vorschläge übernehmen, ändern oder ergänzen.

3. Zu Absatz 3:

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). Daraus 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.

Außerdem fällt unter das Gebot dieser Vorschrift auch die Aufgabe der Gemeinde, ggf. zwangsweise eine Einziehung zu veranlassen. Diese „Überwachungsaufgabe“ steht 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).

4. Zu Absatz 4:

Die Regelung erlaubt es der Gemeinde, auf die Geltendmachung von Zahlungsansprüchen in geringer Höhe zu verzichten, wenn dies aus wirtschaftlichen oder anderen Gründen geboten ist. 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.



§ 24

Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht

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

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

Zu § 24:**1. Zu Absatz 1:**

Die haushaltswirtschaftliche Sperre soll besonderen Situationen Rechnung tragen. Sie kommt in Betracht, wenn die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen bzw. der Einzahlungen und Auszahlungen für Investitionen anders verläuft als es bei der Verabschiedung des Haushaltsplans angenommen wurde. Die Erforderlichkeit dieser Sperre ist 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.

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:

Nach § 62 Abs. 4 GO NRW hat der Bürgermeister den Rat über alle wichtigen Gemeindeangelegenheiten zu unterrichten. Diese Vorschrift wird durch den Absatz 2 erweitert. 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 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 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 wird größer sein als der im Ergebnisplan veranschlagte Fehlbedarf.

2.3 Wesentliche Erhöhung der Investitionsauszahlungen einer Einzelmaßnahme

Die Ursache für die Erhöhung 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 Sonstiges

Darüber hinaus besteht auch für andere Fälle im Bereich der gemeindlichen Haushaltswirtschaft eine Unterrichtungspflicht, wenn sie als wichtige Gemeindeangelegenheit im Sinne der o.a. Vorschrift anzusehen sind. Auch wenn diese Vorschrift keine Regelung enthält, durch wen die Unterrichtung des Rates vorzunehmen ist, kann nach Sinn und Zweck der Vorschrift nur der Bürgermeister als verantwortlicher Leiter der gemeindlichen Verwaltung dafür in Betracht kommen.

Die Neuregelung über die Bildung von Budgets (vgl. § 21 GemHVO NRW) soll 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.

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.

Zu § 25:

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 danach 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 den Handelsrahmen beziehen kann, der unterhalb der Schwellenwerte der Europäischen Union liegt.

1. Zu Absatz 1:

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 reellen 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. 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.

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.

Bei der beschränkten Ausschreibung wird unter Zugrundlegung derselben Grundsätze wie bei einer öffentlichen Ausschreibung eine beschränkte Zahl von Unternehmen zur Abgabe eines Angebotes aufgefordert. 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.

2. Zu Absatz 2:

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.

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 Literatur sowie auf die Literatur zum Vergaberecht verwiesen.

EEEEEEEEEEEE

§ 26

Stundung, Niederschlagung und Erlass

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

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

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

Zu § 26:

Die 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. 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 erhebliche 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.

1. Zu Absatz 1:

Bei der Stundung von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um das Aufschieben von Zahlungsterminen. Obwohl dann vielfach auf Grund der Stundung der Ertrag nicht mehr im Jahr des wirtschaftlichen Entstehens liquiditätsmäßig zu realisieren ist, bleibt es bei der vorgenommenen wirtschaftlichen Zuordnung zum Haushaltsjahr.

Die Gewährung einer Stundung lässt 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:

Die Niederschlagung von gemeindlichen Ansprüchen stellt die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs dar. Der Ertrag der Gemeinde, der dem Jahr des wirtschaftlichen Entstehens zugerechnet worden ist, darf in diesem Fall nicht „abgesetzt“ werden. Vielmehr muss der Ansatz durch eine Wertberichtigung geändert werden. Dies gilt sowohl bei einer befristeten als auch bei einer unbefristeten Niederschlagung.

Bei der Niederschlagung von Forderungen bleibt der Ansatz der Forderungen vollständig und in voller Höhe bestehen, weil der Anspruch der Gemeinde nur vorläufig zurückgestellt und nicht - wie beim Erlass von Ansprüchen - grundsätzlich aufgegeben wird. Gleichzeitig ist aber der Umfang der Niederschlagung, als „vorläufige Abschreibung der Forderung“ in einem Wertberichtigungskonto aufzunehmen, denn dieses Konto stellt im Jahresabschluss ein Korrektiv zu den angesetzten Forderungen dar. Der Grundsatz der Vollständigkeit und das Bruttoprinzip gebietet es, bei der Niederschlagung von Forderungen eine solche Bilanzierung vorzunehmen. Aus der Vorläufigkeit dieser Maßnahme folgt, dass eine Kontrolle über die Fälle der Niederschlagung zu führen ist, z.B. durch eine Niederschlagungsliste. Ein solcher Nachweis ermöglicht, bei gegebenem Anlass eine erneute Einziehung der von der Gemeinde befristet oder unbefristet niedergeschlagenen Forderungen in die Wege zu leiten. Die Einziehung niedergeschlagener Forderungen ist nämlich erneut zu versuchen, wenn sich Anhaltspunkte ergeben, dass sie Erfolg haben könnte

3. Zu Absatz 3:

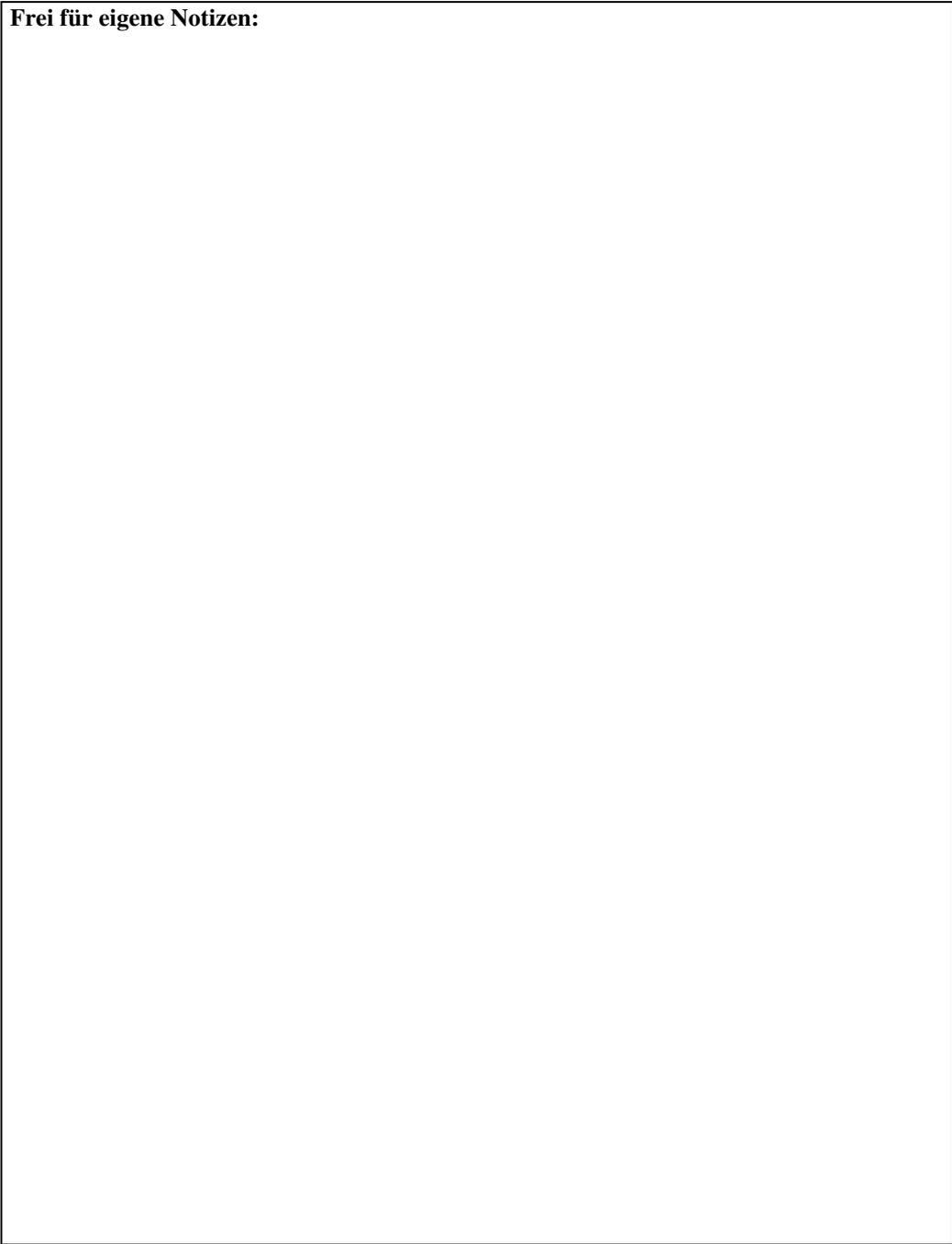
Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen handelt es sich um den Verzicht eines Anspruches durch die Gemeinde. Hier muss wie bei der Niederschlagung eine Wertberichtigung vorgenommen werden.

Die 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. Durch einen solchen Erlass der Gemeinde erlöschen ihre gemeindlichen Ansprüche gegenüber den betroffenen Dritten. Die haushaltmäßige Wirkung besteht darin, dass Zahlungen aus der erlassenen Forderung nicht mehr bei der Gemeinde eingehen und dieses auch bilanziell umzusetzen ist. Beim Erlass von gemeindlichen Ansprüchen sind daher die betroffenen Forderungen vollständig als Vermögenswert abzuschreiben. Das Gleiche gilt entsprechend, wenn die Gemeinde auf die Rückzahlung oder Anrechnung von geleisteten Beträgen durch Dritte verzichtet.

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. Diese Regelung trägt nur dem Umstand Rechnung, dass in der Praxis die Verfolgung und Durchsetzung eines Zahlungsanspruches die Höhe des Anspruchs übersteigen können.



Frei für eigene Notizen:



Vierter Abschnitt
Buchführung, Inventar, Zahlungsabwicklung

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 Regelungswerk - wie es bisher die Gemeindegassenverordnung war - ist, auch wegen des Gebotes, die Landesvorschriften für Gemeinden auf das erforderliche Maß zu verringern, entbehrlich. Die bisherigen Regelungen sind gestrafft und an die Erfordernisse angepasst. Geregelt werden in der Gemeindehaushaltsverordnung nur noch die Grundsätze zur Buchführung (§ 27), die Zahlungsabwicklung (§ 30), die erforderlichen Rahmenbestimmungen für die Sicherheitsstandards bei der Erledigung der Finanzbuchhaltung (§ 31) sowie die Inventur (§§ 28 und 29). Anders als nach der bisherigen Gemeindegassenverordnung beschränken sich die Vorschriften darauf, die unabwendbaren Anforderungen festzusetzen und überlassen die nähere Ausgestaltung der Eigenverantwortung der Gemeinde. Dies stärkt die Selbstverwaltung der Gemeinde und erlaubt eine auf die örtlichen Verhältnisse zugeschnittene wirtschaftliche Aufgabenerledigung.

§ 27
Buchführung

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

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 27:

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

1. Zu Absatz 1:

1.1 Zu Satz 1 (System der doppelten Buchführung):

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.

Die Buchführung ist eine jahresbezogene Rechnung auf der Grundlage des Haushaltsplans. Damit ist das Haushaltsjahr immer der betroffene Zeitabschnitt für die Buchführung, auch wenn darüber hinaus auch Auswirkungen auf künftige Jahre erfasst werden. Für diese „Abrechnungsperiode“ erfasst die Buchführung neben den unmittelbar mit Zahlungen verbundenen Geschäftsvorfällen auch den Zugang und Abgang von Gütern und Werten durch Aufwand und Ertrag. Dazu werden die ermittelten Daten in einem formalen und geschlossenen Buchungssystem in Geldeinheiten verarbeitet. Die Festlegung von Grundsätzen für die Buchführung lässt unterschiedliche Vorgehensweisen bei der Aufzeichnung der Geschäftsvorfälle der Gemeinde zu.

Das neu eingeführte System der doppelten Buchführung (Doppik) bedingt eine buchtechnische Erfassung des Buchungsstoffes an zweierlei „Stellen“, so dass die Geschäftsvorfälle doppelt, unter einer „Soll-Position“ und einer „Haben-Position“ (Doppelbuchung), aufgezeichnet werden, 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 doppelten Verbund integriert wird (vgl. Abbildung 1 und Erläuterungen zu Absatz 4 „Buchungsmethoden“).

1.2 Zu Satz 1 (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. Wie das Handelsrecht macht auch das kommunale Haushaltsrecht die GoB zur Grundlage der gemeindlichen Buchführung, da beide Rechtsvorschriften nicht alle bilanzierungsfähigen und –pflichtigen Sachverhalte detailliert regeln können. Mit der Verwendung des unbestimmten Rechtsbegriffs der GoB wird gewährleistet, dass auf neue Sachverhalte in der Praxis den gesetzlichen Anforderungen gemäß reagiert werden kann.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sind daher ein gesetzlich verankertes Regelungssystem, stehen jedoch nicht über dem Gesetz. Sie können sich als unbestimmter Rechtsbegriff nur im Rahmen der gesetzlichen Regelungen unter Beachtung von Sinn und Zweck des Gesetzes oder einzelner Vorschriften entwickeln. Als Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ist daher jedes Verfahren und jede Methode anzuerkennen, die dazu führen, dass gesetzliche Regelungen im Einzelfall ihrem Sinn und Zweck entsprechend angewandt werden. Diese Grundsätze lassen sich in

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (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 einer angemessenen Zeit einen Überblick über die Aufzeichnung von Buchungsvorfällen und die Aufzeichnung von Vermögens- und Schulden-

positionen verschaffen kann und Manipulationsmöglichkeiten verhindert werden, aber auch, dass diesem Dritten ein qualifizierter Einblick in die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanz(gesamt)lage der Gemeinde möglich ist. Zudem sorgt die Auslegung der GoB durch Rechtsprechung und Literatur mittelbar für eine dynamische Anpassung des Rechts über das gemeindliche Rechnungswesen an die aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden dann weiterentwickelt, wenn aus neuen Sachverhalten heraus dafür ein Erfordernis besteht.

Ausgehend vom allgemeinen Schutzzweck des Rechnungswesens können die für das kaufmännische Rechnungswesen anerkannten Ziele „Dokumentation“, „Rechenschaft“ und „Kapitalerhaltung“ auch im Rechnungswesen der Gemeinden eine entsprechende Anwendung finden. Die grundsätzliche Übereinstimmung des Rechnungszwecks ist darauf zurückzuführen, dass das Verhältnis zwischen Rechnungslegendem und Rechnungsadressaten auch im kommunalen Bereich eine klassische Stellvertreterbeziehung aufweist, denn hier verwaltet die Gemeinde wie ein Beauftragter das Vermögen der ihrer Bürger treuhänderisch. Daraus lassen sich die folgenden Rahmengrundsätze ableiten:

Vollständigkeit: In der Buchführung sind alle Geschäftsvorfälle sowie die Vermögens- und Schuldenlage vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet zu erfassen und zu dokumentieren. Daraus folgt das Erfordernis des systematischen Aufbaus der Buchführung unter Aufstellung eines Kontenplans, das Prinzip der vollständigen und verständlichen Aufzeichnung sowie das Belegprinzip, d.h. die Grundlage für die Richtigkeit der Buchung bildet den Buchungsbeleg mit der Festlegung „Keine Buchung ohne Beleg.“ Dazu zählt auch die Einhaltung der vorgesehenen Aufbewahrungsfristen.

Richtigkeit und Willkürfreiheit: Die Aufzeichnungen über die Geschäftsvorfälle durch die Gemeinde müssen die Realität möglichst genau abbilden, so dass die Informationen daraus begründbar und nachvollziehbar sowie objektiv richtig und willkürfrei sind.

Verständlichkeit: Die Informationen des Rechnungswesens sind für den Rat und die Bürger als Öffentlichkeit so aufzubereiten und verfügbar zu machen, dass die wesentlichen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage klar ersichtlich und verständlich sind.

Aktualität: Es ist ein enger zeitlicher Bezug zwischen dem Zeitraum, über den Rechenschaft gegeben wird und der Veröffentlichung der Rechenschaft herzustellen.

Relevanz: Das Rechnungswesen muss die Informationen bieten, die zur Rechenschaft notwendig sind, sich jedoch im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit und Verständlichkeit auf die relevanten Daten beschränken. Dabei soll der Aufwand der Informationsbeschaffung in einem angemessenen Verhältnis zum Nutzen der Informationsbereitstellung stehen.

Stetigkeit: Die Grundlagen des Rechnungswesens, insbesondere die Methoden für Ansatz und Bewertung des Vermögens, sollen in der Regel unverändert bleiben, so dass eine Stetigkeit im Zeitablauf erreicht wird. Notwendige Anpassungen sind besonders kenntlich zu machen.

Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit: Im Jahresabschluss ist über die Recht- und Ordnungsmäßigkeit der Haushaltswirtschaft Rechenschaft abzulegen.

Da sich aus diesen Rahmengrundsätzen ggf. Zielkonflikte ergeben können, ist es bei der örtlichen Ausgestaltung des Rechnungswesens notwendig, zwischen konkurrierenden Grundsätzen eine Abwägung vorzunehmen.

Durch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wird jedoch kein bestimmtes Buchführungssystem vorgeschrieben. Vielmehr entspricht ein Buchführungssystem dann den GoB, wenn es so beschaffen ist, dass es einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde vermitteln kann und die Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und sachlichen Zuordnung bzw. Abwicklung verfolgen lassen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung werden hinsichtlich der jährlichen Abschlussprüfung noch ergänzt. Für diese Abschlussprüfungen haben sich die „Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfungen (GoA)“ entwickelt. Diese beinhalten Festlegungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen sowie zu den Prüfungshandlungen. Außerdem bestehen noch weitere Ergänzungen durch die „Grundsätze ordnungsmäßiger Berichter-

stattung bei Abschlussprüfungen“ sowie die „Grundsätze für die ordnungsmäßige Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen“.

1.2 Zu Satz 2 (Auswertungen aus den Büchern):

Diese 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. Diese Grundlagen sind nicht davon abhängig, in welcher Form die Finanzbuchhaltung gestaltet wurde. Sie sind auch nicht davon abhängig, ob und in welchem Umfang die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) vorgenommen wird.

1.2.1 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.

Auch wenn zukünftig dem Teilergebnisplan die entscheidende Bedeutung bei den Beratungen und Entscheidungen über den Haushaltsplan zukommen wird, ist der Teilfinanzplan unverzichtbarer Bestandteil des Teilplans. Ihm sind vor allem die Informationen über die vorgesehenen Investitionen zu entnehmen.

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 Aufstellung des Jahresabschlusses erleichtert und Art und Umfang der Aufgabenerfüllung der Gemeinde nachvollziehbar gemacht.

1.2.2 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.

1.2.3 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 Geschäftsfällen 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:

Die weiteren Verpflichtungen der Gemeinden, die Eintragungen in den Büchern vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet vorzunehmen, sichert, dass die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung nachvollziehbar sind und der Jahresabschluss erstellt werden kann. Aus Sicherheitsgesichtspunkten und aus Gründen der Nachvollziehbarkeit darf deshalb eine Eintragung oder eine Aufzeichnung in den Büchern nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist. Dies wird dadurch 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.

3. Zu Absatz 3:

Auch die Regelung darüber, dass den Buchungen Belege, durch die der Nachweis der richtigen und vollständigen Ermittlung der Ansprüche und Verpflichtungen zu erbringen ist, zu Grunde gelegt werden müssen (begründende Unterlagen), stellt auf Sicherheitsgesichtspunkte und auf die Erstellung des Jahresabschlusses ab. Um dem auch ausreichend bei den Buchungsbelegen nachzukommen, müssen diese Hinweise enthalten, aus denen sich eine Verbindung zu den Eintragungen in den Büchern herstellen lässt.

4. Zu Absatz 4:

Die Finanzrechnung bildet mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen unverzichtbaren Bestandteil des neuen Rechnungswesens, in der die Einzahlungen und Auszahlungen der Gemeinde zu erfassen sind. Um dies zu erreichen, müssen die Zahlungen aus den Buchungen der zahlungswirksamen Geschäftsvorfälle ermittelt werden. Dies ist nur auf dem Wege der direkten Ermittlung zulässig:

Buchungsmethoden in der Finanzrechnung			
Direkte Ermittlung			Indirekte Ermittlung
Originäre Buchung		Direkt derivative Ermittlung	
Integration in den doppelten Verbund, Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Statistische Mitbuchung innerhalb des Kontenrahmens	Direkte Ermittlung aus den Ergebnis- und Bilanzkonten	Indirekte Rückrechnung aus dem Jahresergebnis

Abbildung 40 „Buchungsmethoden in der Finanzrechnung“

Die direkte Ermittlung hat in ihren drei Varianten den Vorteil, dass sie exakte, unsaldierte Ergebnisse für die einzelnen Zahlungsarten liefert. Die indirekte Ermittlung kann dagegen nur den Saldo ermitteln und nicht die einzelnen Ein- und Auszahlungsarten darstellen, die zu der Veränderung des Gesamtsaldos der Zahlungsmittel geführt haben. Sie genügt den Anforderungen an den Detaillierungsgrad der Finanzrechnung nicht und bildet die Einzahlungs- und Auszahlungsströme nach ihren Arten nicht ab. Dies ist jedoch für die Bedienung der Finanzstatistik erforderlich. Im Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 wird dazu festgestellt: „Die Finanzrechnung bildet auf der Gesamtebene des kommunalen Haushalts mit der Ergebnisrechnung und der Bilanz einen integralen Bestandteil des neuen Rechnungswesens. Eine retrograde Ermittlung der Zahlungen im Haushaltsjahr soll nicht erfolgen. Dabei bedarf es keiner Festlegung, auf welchem Buchungsweg das Finanzergebnis ermittelt wird.“

Vor diesem Hintergrund sind alle Buchungsmethoden der direkten Ermittlung als zulässig eingestuft worden, da sie im Ergebnis geeignet sind, sichere und genaue Daten in der gewünschten Detaillierung nach einzelnen Ein- und Auszahlungsarten zu liefern und sich wesentlich nur durch die kontentechnische Abbildung unterscheiden. Es ist dabei berücksichtigt, dass diese Buchungsmethoden die Bedienung der kommunalen Finanzstatistik durch die Gemeinde erleichtern. Sie entsprechen auch den Anforderungen internationaler Rechnungslegungsstandards für den öffentlichen Sektor. Es ist in diesem Zusammenhang sachgerecht, der Gemeinde die Entscheidung über den Einsatz von zulässigen Buchungsmethoden zu überlassen. In diese Bewertung wurde einbezogen, dass es vor allem von der in der Gemeinde eingesetzten Software abhängen wird, welche Konten eingerichtet werden und wie diese bebucht werden. Die indirekte oder retrograde Ermittlung von Daten in der Finanzrechnung ist damit ausgeschlossen.

5. Zu Absatz 5:

Auch bei der Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung (DV-Buchführung) sind wie bei jeder anderen Buchführung die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zu beachten. Das heißt, auch die DV-gestützte Buchführung muss den Grundsätzen entsprechen, die in den Absätzen 1 bis 3 näher bestimmt sind, und damit einen sachlichen und zeitlichen Nachweis über 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, von der Pflicht, fachlich geprüfte Programme und freigegebene Verfahren einzusetzen, bis hin zur verantwortlichen Abgrenzung der Verwaltung von Informationssystemen und automatisierten Verfahren von der fachlichen Sachbearbeitung und der Erledigung von Aufgaben der Finanzbuchhaltung, durch die eine Ordnungsmäßigkeit dieser Buchführung sichergestellt werden soll (Nummern 1 bis 10).

6. Zu Absatz 6:

Die Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass nach § 16 GemHVO NRW fremde Finanzmittel nicht im Finanzplan veranschlagt werden. Da auch in diesen Fällen die ordnungsmäßige Buchführung einen geeigneten Nachweis erfordert, ist diese Vorschrift erforderlich.

7. Zu Absatz 7:

1. Der NKF-Kontenrahmen

Das Prinzip des systematischen Aufbaus der Buchführung erfordert neben der Organisation und dem System der Buchführung sowie der Art der geführten Bücher die Anwendung eines allgemeinen Kontenrahmens zur Aufstellung eines systematischen örtlichen ausgeprägten Kontenplans durch die Gemeinde. Der Kontenrahmen stellt ein strukturiertes Ordnungsgerüst der Kontengruppierung für die Gemeinden dar. Er ist damit ein Modell für die örtliche Ausgestaltung der gemeindlichen Buchführung. Daher wird durch Satz 1 bestimmt, dass der Buchführung der Gemeinde ein landesweit geltender Kontenrahmen zu Grunde zu legen ist. Die Einheitlichkeit, bessere Überprüfbarkeit, interkommunale Vergleichbarkeit und die Anforderungen der Finanzstatistik erfordern die Vorgabe eines einheitlichen Kontenrahmens, der den Gemeinden jedoch ausreichend Spielraum bei der Gestaltung im Einzelnen lässt (Satz 2). Mit Beschluss der Innenministerkonferenz vom 21.11.2003 haben die Länder darüber Einvernehmen erzielt. Nachfolgend werden die Kontenklassen und Kontengruppen des NKF-Kontenrahmens vorgestellt.

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

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 41 „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.

In die Kontenklassen der Bilanz gehören die immateriellen Vermögensgegenstände und Sachanlagen (Kontenklasse 0), die Finanzanlagen, das Umlaufvermögen und die aktive Rechnungsabgrenzung (Kontenklasse 1), das Eigenkapital, die Sonderposten und Rückstellungen (Kontenklasse 2) sowie die Verbindlichkeiten und passive Rechnungsabgrenzung (Kontenklasse 3).

In die Kontenklassen der Ergebnisrechnung gehören die Erträge (Kontenklasse 4) und die Aufwendungen (Kontenklasse 5).

In die Kontenklassen der Finanzrechnung gehören die Einzahlungen (Kontenklasse 6) und Auszahlungen (Kontenklasse 7).

Zur Kontenklasse für den Abschluss gehören Abschlusskonten, die der Aufstellung des Jahresabschlusses dienen (Kontenklasse 8).

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.

2. Zu Satz 1:

2.1 Verbindlichkeit des 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. Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Konten gelassen.

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 vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

3. Zu Satz 2:

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.

4. Zu Satz 3:

Die Gemeinde ist verpflichtet, über die von ihr eingerichteten Konten ein Verzeichnis zu erstellen (Kontenplan). In diesem gemeindlichen Kontenplan werden alle Konten systematisch zusammengestellt, die in der örtlichen Buchführung der Gemeinde Verwendung finden. Die Gemeinde hat bei der Erstellung des Kontenplans 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 erfordert unter Einbeziehung der Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung im Grundsatz nur die Einrichtung von wenigen Konten für die Ergebnisrechnung, die Finanzrechnung und die Bilanz, wie es in den §§ 2, 3 und 41 GemHVO NRW als Mindestvorgabe enthalten ist. Dabei ist von der Gemeinde zu entscheiden, ob anhand der Konten auch die Bewirtschaftungsbefugnisse abgegrenzt werden bzw. die Budgetbildung erfolgt und in welcher Form das gemeindliche Berichtswesen sowie die Meldepflichten zur Finanzstatistik darauf aufgebaut werden.

5. Meldepflichten zur Finanzstatistik

Die neue Steuerung der Gemeinde einschließlich der Rolle des Haushaltsplans sowie der NKF-Kontenrahmen lassen zu, dass bei der Festlegung der örtlichen Konten und ihrer Untergliederungen auch die Anforderungen der Finanzstatistiken einbezogen werden können, aber nicht müssen. Unabhängig von der örtlichen Festlegung von Bewirtschaftungskonten sind im Rahmen des Berichtswesens der Gemeinde die finanzstatistischen Meldepflichten zu erfüllen. Wenn die notwendigen Daten für die Finanzstatistiken möglichst unmittelbar aus dem neuen Haushalt bzw. aus dem gemeindlichen Buchungssystem heraus bereitgestellt werden sollen, wird es sich für viele Gemeinden anbieten, unter Einbeziehung ihrer örtlichen Aufgaben und der Meldepflichten für die Finanzstatistik entsprechende Konten in ihrem Buchungssystem einzurichten. Dies wird dadurch erleichtert, dass der haushaltsrechtliche Kontenrahmen mit seinen Kontenklassen und Kontengruppen mit dem finanzstatistischen Kontenrahmen identisch ist. Genauso wie die Gemeinden ihre Konten auf diesem Gerüst aufbauen, sind die gemeindlichen Meldepflichten für die Finanzstatistik daraus entwickelt worden.



**§ 28
Inventur, Inventar**

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

Zu § 28:

Wie im Handelsrecht ist das Inventar eine Grundlage für den jährlich zu erstellenden Jahresabschluss der Gemeinde. Deshalb wird entsprechend der Regelungen des Handelsrechts 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.

Die Inventur ist 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. 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 42 „Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“

1. Zu Absatz 1:

Die Vorschrift 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, verzich-

tet 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 (Absatz 1 Satz 3). Nur dadurch können mögliche vorhandene Beschädigungen oder andere wertmindernde Verhältnisse festgestellt und eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände gemacht werden.

Die Feststellung des Bestandes an Vermögensgegenständen erfolgt daher regelmäßig durch Zählen, Messen und/oder Wiegen und es muss einem Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in die Zähllisten nachzuvollziehen. Die Besichtigung (Inaugenscheinnahme) ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in der aktuellen Beschaffenheit in das Inventar aufgenommen werden. Dies ist nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist diese Besichtigung nur im Falle materieller Vermögensgegenstände möglich.

2. Zu Absatz 2:

Bei Forderungen und Verbindlichkeiten wird die körperliche Inventur durch die Beleginventur ersetzt, da diese dafür die einzige Aufnahmemöglichkeit ist. 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 Forderungen der Gemeinde werden insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, damit wiederum die unterschiedliche Arten, z.B. Abgabenforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich, aufgezeigt werden. Die Forderungsgliederung soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden. 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 Beitreibungsrisko. 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 von der Gemeinde einer individuellen Risikoprüfung unter Beachtung des § 26 GemHVO NRW unterzogen und ggf. in der geschätzten Höhe des Ausfalls abgeschrieben werden (Grundsatz der Einzelbewertung).

In der Bilanz der Gemeinde sind die Verbindlichkeiten im Wesentlichen nach den wichtigsten Arten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, anzusetzen. Die Verbindlichkeiten aus der Aufnahme von Krediten für Investitionen sind zudem nach Gläubigern zu gliedern. 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.

Die Beleginventur findet aber auch auf immaterielle Vermögensgegenstände Anwendung.

Bei einer Buchinventur werden die Bestände der Gemeinde den Bestandskonten entnommen. Diese setzt voraus, dass für die betreffenden Vermögensgegenstände eine Anlagenkartei oder eine Anlagenbuchhaltung geführt wird, in denen der Bestand, die Zu- und Abgänge sowie die Abschreibungen ordnungsgemäß und zeitnah erfasst sind. Am Inventurstichtag kann dann der buchmäßige Endbestand anhand der 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 dann eine körperliche Inventur nicht zum Schluss eines jeden Haushaltsjahres, sondern nur alle drei Jahre durchzuführen ist. In regelmäßigen Abständen müssen durch die körperliche Inventur die Ergebnisse der Buchinventur bestätigt werden.

3. Zu Absatz 3:

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.

3.1 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden ist insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen.

3.2 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.

3.3 Körperliche Inventur

Materiell vorhandene Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Erfassung der Mengen ist durch Zählen, Messen oder Wiegen vorzunehmen. Der Wert bestimmt sich durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit, Qualität und Zustand. Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Zu jeder Zeit muss es einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden kann. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z.B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden..

3.4 Einzelerfassung der Bestände

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert zu erfassen. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Bei der Inventur sind jedoch schon Bewertungsvereinfachungsverfahren bei der Erfassung der betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden zu berücksichtigen.

3.4.1 Stichprobeninventur

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Das Ergebnis der Stichprobe

muss dem Vermögenswert gleichkommen, der aus einer vollständigen Aufnahme der Inventurgegenstände entsteht. Der Aufwand der Vorbereitung für eine Stichprobeninventur kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und eine Stichprobeninventur deshalb nicht sinnvoll ist.

3.4.2 Festbewertung

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (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.

3.4.3 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.

3.5 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 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.

3.6 Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Der Aufwand, der im Rahmen der Durchführung der Inventur erforderlich ist, muss in angemessener Relation zu den zu erwartenden Ergebnissen stehen. Zulässige Vereinfachungen, z.B. verlegte oder laufende Inventur für die Eröffnungsbilanz unter Berücksichtigung des Stichtages, Abweichungen vom vorrangigen Grundsatz der Einzelbewertung, z.B. Festbewertung und Einschränkungen bei der geforderten Genauigkeit, z.B. Grundsatz der Vollständigkeit, sind bereits bei der Inventurplanung zu prüfen und zu berücksichtigen. Prüfungskriterium ist die Wesentlichkeit der betreffenden Bestände und das im Vergleich zu einer genaueren Erfassung entstehenden Abweichungsrisiko.

3.7 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 ist dies nur bei materiellen Vermögensgegenständen möglich, 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 örtlich 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 haushaltswirtschaftlicher 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 vor jeder Vereinfachung eine Abwägung zwischen der Gesamtbedeutung und der Erheblichkeit der vorgesehenen Vereinfachung vorzunehmen.

4. Zu Absatz 4:

Vor dem Hintergrund der kommunalen Selbstverwaltung ist die Vorschrift in Absatz 4 um eine Ermächtigung und eine Verpflichtung der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters zur Regelung der Durchführung der Inventur und ihrer Dokumentation ergänzt worden, denn eine wesentliche Voraussetzung für den ordnungsgemäßen Ablauf der Inventurarbeiten ist eine schriftlich verfasste Inventurrichtlinie. Als interne Vorschrift der Gemeinde wird durch die Inventurrichtlinie die einheitliche und vollständige Bestandsaufnahme sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden geregelt. Weitere Inhalte der Inventurrichtlinie sind die allgemeinen Inventurgrundsätze, der Geltungsbereich, die Geltungsdauer, die Art und Weise der Inventurvorbereitung, die bereichsweise Durchführung, die Aufstellung des Inventars, die Aufbewahrung der Unterlagen, die Prüfung sowie die Geltungsdauer sein. Als weiterer Bestandteil der Inventurrichtlinien empfiehlt sich die Festlegung der Zuständigkeiten verknüpft mit den von der Inventur betroffenen Organisationseinheiten.

Zu weiteren Erläuterungen zu Inventur und Inventar und den zulässigen Verfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 29

Inventurvereinfachungsverfahren

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

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

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

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

Zu § 29:

Ergänzend zu den Bestimmungen zur Durchführung der Inventur (§ 28 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 gewisse Voraussetzungen gebunden. Diese Bedingungen sollen dazu beitragen, dass die Inventurzwecke auch dann erfüllt werden, wenn von einer Vereinfachungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird. Der Absatz 1 enthebt die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, bei der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine körperliche Inventur durchzuführen (vgl. § 53 Abs. 2 Satz 2 GemHVO NRW).

1. Zu Absatz 1:

1.1 Zu Satz 1:

Die Regelung erlaubt den Gemeinden auf die regelmäßig durchzuführende körperliche Inventur dann zu verzichten, wenn anhand einer vollständigen und ordnungsgemäß geführten Buch- und Beleginventur der Vermögensbestand festgestellt werden kann. 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 Anlagenachweise 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, die Zu- und Abgänge von Vermögensgegenständen laufend zu dokumentieren, damit das Anlagevermögen zuverlässig fortgeschrieben wird.

1.2 Zu Satz 2:

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:

Die Regelung gestattet es den Gemeinden, den Bestand an Vermögensgegenständen entsprechen den handelsrechtlichen Bestimmungen durch eine Stichprobeninventur zu ermitteln. Da dabei nur ausgewählte Elemente und nicht alle Einzelbestände des Gesamtbestands nach Art, Menge und Wert aufgenommen werden müssen, kann dies zu einer erheblichen Reduzierung des Arbeits- und Zeitaufwands führen. Der typische Fall ist die Vorratsinventur, 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.

3. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift sieht die dem Handelsrecht entnommene Bagatellgrenze von 60 Euro für die Erfassung von Anlagevermögen, aber nicht für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens vor. Wird sie nicht überschritten, darf die Gemeinde auf die Erfassung der betreffenden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens verzichten. Derartige Vermögensgegenstände müssen nach § 33 Abs. 4 S. 2 GemHVO NRW nicht aktiviert, sondern können unmittelbar als Aufwendungen in der Ergebnisrechnung erfasst werden. Die Vereinfachungsregelung entbindet aber die Gemeinde nicht von der Verpflichtung, sich zuverlässig Kenntnis darüber zu verschaffen, ob diese Bagatellgrenze bei ihren Vermögensgegenständen tatsächlich nicht überschritten wird.

4. Zu Absatz 4:

Die Vorschrift erleichtert für Gemeinden die Inventur, da bestimmt wird, dass die genannten Materialien, wenn diese für den eigenen Verbrauch 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.

Zu weiteren Erläuterungen zu den Inventurvereinfachungsverfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 30

Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung

- (1) Zur Zahlungsabwicklung gehören die Annahme von Einzahlungen, die Leistung von Auszahlungen und die Verwaltung der Finanzmittel. Jeder Zahlungsvorgang ist zu erfassen und zu dokumentieren, dabei sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 gesondert zu erfassen. Der Zahlungsabwicklung obliegen außerdem das Mahnwesen und die Zwangsvollstreckung.
- (2) Jeder Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung sind auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister regelt die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung.
- (3) Zahlungsabwicklung und Buchführung dürfen nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Beschäftigten, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, darf die Befugnis zur sachlichen und rechnerischen Feststellung nur übertragen werden, wenn und soweit der Sachverhalt nur von ihnen beurteilt werden kann. Zahlungsaufträge sind von zwei Beschäftigten freizugeben.
- (4) Die Finanzmittelkonten sind am Schluss des Buchungstages oder vor Beginn des folgenden Buchungstages mit den Bankkonten abzugleichen. Am Ende des Haushaltsjahres sind sie für die Aufstellung des Jahresabschlusses abzuschließen und der Bestand an Finanzmitteln ist festzustellen.
- (5) Die Zahlungsabwicklung ist mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen. Überwacht die örtliche Rechnungsprüfung dauernd die Zahlungsabwicklung, kann von der unvermuteten Prüfung abgesehen werden.
- (6) Die Gemeinde hat ihre Zahlungsfähigkeit durch eine angemessene Liquiditätsplanung unter Einbeziehung der im Finanzplan ausgewiesenen Einzahlungen und Auszahlungen sicherzustellen.

Zu § 30:

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.

1. Zu Absatz 1:

Mit dieser Vorschrift werden die Aufgaben der Finanzbuchhaltung im Bereich „Zahlungsabwicklung“ näher definiert. Dazu gehören die Annahme von Einzahlungen sowie die Leistung von Auszahlungen. Die Aufgaben dienen der Ausführung des Haushaltsplans und zeigen die Durchführung des Zahlungsverkehrs der Gemeinde auf. Zu den Aufgaben gehören die Prüfung und Feststellung des Zahlungsanspruches und der Zahlungsverpflichtung sowie der Höhe und des Zeitpunktes der Zahlungen. Aufgabe der Zahlungsabwicklung ist es daher, die Zahlungen zu den angegebenen oder ihr anderweitig bekannt gegebenen Fälligkeitszeitpunkten zu leisten oder anzunehmen. Die ordnungsmäßige Aufgabenerledigung sowie Sicherheitsgesichtspunkte erfordern, dass jeder Zahlungsvorgang erfasst und dokumentiert wird.

Weil die Gemeinde vielfach auch für Dritte Aufgaben einschließlich der Zahlungsvorgänge erledigt oder für Dritte Geldmittel an Fremde weiterleitet, sind die durchlaufenden und die fremden Finanzmittel nach § 16 Abs. 1 GemHVO NRW gesondert zu erfassen und zu belegen. Diese Finanzmittel sind, soweit noch welche zum Stichtag des Jahresabschlusses bei der Gemeinde vorhanden sind, in die Finanzrechnung einzubeziehen, weil diese den Stand der liquiden Mittel der Gemeinde widerspiegeln und mit dem entsprechenden Wertansatz in der Bilanz in Einklang stehen muss.

Zu den Aufgaben der Zahlungsabwicklung gehört auch die Verwaltung der Finanzmittel. Den Rahmen für 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 sowie die Abwicklung von durchlaufen-

den Zahlungen und fremden Finanzmitteln 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).

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 zu bestimmen. Dies ist jedoch dann nicht mehr vertretbar, wenn die beiden Aufgabengebiete der Finanzbuchhaltung in organisatorisch eigenständige Einheiten getrennt wurden. Vielfach hat das Mahnwesen 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 Vollstreckungsverfahren. Das Verwaltungsvollstreckungsgesetz verlangt durch § 2 von der Gemeinde nur eine bestimmte zentrale Stelle als Vollstreckungsbehörde im Sinne dieses Gesetzes.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, jeden Zahlungsanspruch und jede Zahlungsverpflichtung auf ihren Grund und ihre Höhe zu prüfen und festzustellen. Mit seiner Unterzeichnung übernimmt der jeweilige Beschäftigte die Verantwortung für die sachliche bzw. rechnerische Richtigkeit der für die Zahlung maßgebenden Angaben (sachliche und rechnerische Feststellung). Die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister hat die Befugnis für die sachliche und rechnerische Feststellung zu regeln.

Mit der sachlichen Richtigkeit wird bescheinigt, dass die für die Zahlung maßgebenden Angaben richtig sind, 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 sachgemäß und vollständig ausgeführt worden ist. Mit der rechnerischen Richtigkeit wird bescheinigt, dass der Zahlungsbetrag sowie alle Berechnungen dazu richtig sind. Diese Bescheinigung kann mit der Bescheinigung der sachlichen Richtigkeit zusammen gefasst bzw. verbunden werden, wenn der Beschäftigte dazu befugt ist. Ergänzungen und Abänderung hinsichtlich des Umfangs der Bescheinigungen sind zulässig und können im Einzelfall auch geboten sein, so dass auch Teilbescheinigungen abgegeben werden können.

Diese allgemeinen Grundsätze für die Bescheinigung der sachlichen und rechnerischen Richtigkeit können nicht in allen Fällen angewendet werden, in denen Ansprüche und Zahlungsverpflichtungen der Gemeinde im automatisierten Verfahren ermittelt werden. In diesen Fällen ist die Art und der Umfang der Bescheinigung unter Einbeziehung der Art des automatisierten Verfahrens festzulegen.

3. Zu Absatz 3:

Aus Sicherheitsgesichtspunkten dürfen Zahlungsabwicklung und Buchführung nicht von demselben Beschäftigten wahrgenommen werden. Die gleichen Gesichtspunkte führen auch dazu, dass Beschäftigte, denen die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, nicht die sachliche und rechnerische Feststellung, die erst den Zahlungsverkehr möglich macht, bescheinigen dürfen. Es liegen jedoch oftmals auch Sachverhalte für Zahlungen vor, z.B. aus Vollstreckungsaufgaben, die bedingen, dass im Einzelfall nur ein Beschäftigter, dem die Buchführung oder die Abwicklung von Zahlungen obliegt, dies zutreffend beurteilen kann. In vielen solcher Fälle ist es nicht vertretbar, formal eine weitere Person einzubinden, nur um dem „Vier-Augen-Prinzip“ zu genügen. Ein solcher möglicher Sachverhalt muss vielmehr schon bei der Auswahl der Beschäftigten, den die Bescheinigung der sachlichen und/oder der rechnerischen Richtigkeit übertragen wird, berücksichtigt werden.

Die weitere Vorgabe, dass Zahlungsaufträge von zwei Beschäftigten freizugeben sind, beruht auf Sicherheits Gesichtspunkten (Satz 3). 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:

4.1 Tagesabstimmungen

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 Abstimmungen 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 gegengebucht zu werden. Der zu ermittelnde Betrag dient lediglich zum Abgleich mit dem Abschlussbestand der Finanzmittelkonten („Liquide Mittel“).

5. Zu Absatz 5:

Weil die Bürgermeisterin oder der Bürgermeister die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung hat (vgl. § 31 Abs. 4 GemHVO NRW), kann die förmliche Prüfung der Zahlungsabwicklung auf ein Minimum beschränkt werden. Gleichwohl erfordern es nicht nur die Sicherheitsgesichtspunkte, dass die Zahlungsabwicklung mindestens einmal jährlich unvermutet zu prüfen ist. 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 vornehmen lassen kann, insbesondere dann, wenn aus örtlichen Gegebenheiten heraus ein Anlass dazu besteht.

6. Zu Absatz 6:

Nach dieser Vorschrift muss die Gemeinde unter Berücksichtigung des Haushaltsgrundsatzes in § 75 Abs. 6 GO NRW und der Regelung 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 ausreichend Finanzmittel hat, um zahlungsfähig zu sein und um Liquiditätsschwankungen ausgleichen zu können. Dazu gehört z.B. auch, 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. Diese 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 Abs. 3 und 4 und § 26 GemHVO NRW).

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 Übernahme von Verantwortlichkeiten zwischen den Beteiligten, einschließlich der ggf. beauftragten Bank. Insbesondere dann, wenn auch rechtlich selbstständige Unternehmen der Gemeinde in einen solchen Liquiditätsverbund einbezogen werden, 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. Das Bundesaufsichtsamt für Kreditwesen hält nach einem Schreiben vom 07.03.2002 an das Land Baden-Württemberg 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 für anwendbar. Damit bewertet es die Tätigkeit der Gemeinde in Form von Geldanlagen zwischen den o.a. gemeindlichen Beteiligten nicht wie die Tätigkeit eines Kreditinstituts. Es sieht das Konzernprivileg für übertragbar auf Gemeinden an, auch wenn diese nach § 107 Abs. 6 GO NRW kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen. Das Konzernprivileg setzt für die Abwicklung von Geldgeschäften in einem Liquiditätsverbund der Gemeinde jedoch voraus, dass in diesen Verbund nur Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde einbezogen werden dürfen, die nach den Grundsätzen des gemeindlichen Gesamtabschlusses voll zu konsolidieren sind. Ein solcher Liquiditätsverbund soll nicht dazu führen, dass die Gemeinde Kredite zur Liquiditätssicherung oberhalb ihres Bedarfs aufnimmt. Diese Vorgaben bilden den Rahmen, der von der Gemeinde in Zusammenarbeit mit den Beteiligten im Einzelnen auszugestalten ist.

Werden Dritte 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.

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, für die ein gesonderter Ausweis als Position in der Finanzrechnung oder als gesonderter Posten in der Bilanz nicht vorgesehen ist.



§ 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.

Zu § 31:

1. Zu Absatz 1:

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 (Satz 1). 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.

Wegen der besonderen Bedeutung der Finanzbuchhaltung werden den Gemeinden besondere Erfordernisse für die örtlichen Regelungen vorgeschrieben, z.B. Schriftform, inhaltliche Bestimmtheit (Satz 2). Die Möglichkeit der Bürgermeisterin oder des Bürgermeisters, sich ein Weisungsrecht oder die Zustimmung vorzubehalten, sichert zusätzlich die ordnungsgemäße Erledigung der Aufgaben und verstärkt die Überwachung. Entsprechend der Bedeutung der Aufgaben der Finanzbuchhaltung ist der Rat zu beteiligen (Satz 3).

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.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorschrift enthält den Pflichtkatalog von denjenigen Regelungen, die zur ordnungsgemäßen Erfüllung der Aufgaben nach Absatz 1 von jeder Gemeinde zu treffen sind. Sie sind unter Beachtung der Erfordernisse nach Absatz 1 Satz 2 vollständig und klar und unter Beachtung der einschlägigen handels- und landesrechtlichen Regelungen zu erlassen und sollen die Anforderungen an die Sicherheit, Überwachung, Aufsicht und ordnungsgemäße Abwicklung der Buchführung, der Zahlungsabwicklung und der Verwahrung von Wertgegenständen unter Berücksichtigung der örtlichen Gegebenheiten näher bestimmen. Die in dieser Vorschrift enthaltene Aufzählung beschreibt den verbindlichen Mindestinhalt der Regelungsgegenstände. Er ist durch örtliche Regelungen unter Beachtung der einschlägigen Vorschriften auszugestalten. Die Gemeinde kann dabei im Rahmen ihrer Gestaltungsbefugnisse den Katalog auch erweitern.

Die Gemeinde hat daher in ihren örtlichen Vorschriften vielfache Sachverhalte zu regeln. Dazu gehören

- 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),
- 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.

Diese Aufzählung erfordert nicht, alles in einer einzigen Dienstanweisung umzusetzen. Je nach örtlichen Gegebenheiten ist es auch aus organisatorischen Gründen heraus sachgerechter, die Regelungstatbestände auf mehrere Dienstanweisungen aufzuteilen.

3. Zu Absatz 3:

Der Gemeinde kann auf Grund dieser Vorschrift entscheiden, ob sie aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Beschäftigten, denen die Abwicklung von Zahlungen obliegt, 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:

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 Finanzbuchhaltung, wie auch der anderen Dienststellen der Verwaltung ab (vgl. § 62 Abs. 1 S. 2 GO NRW). Dies wird in die-

ser 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.

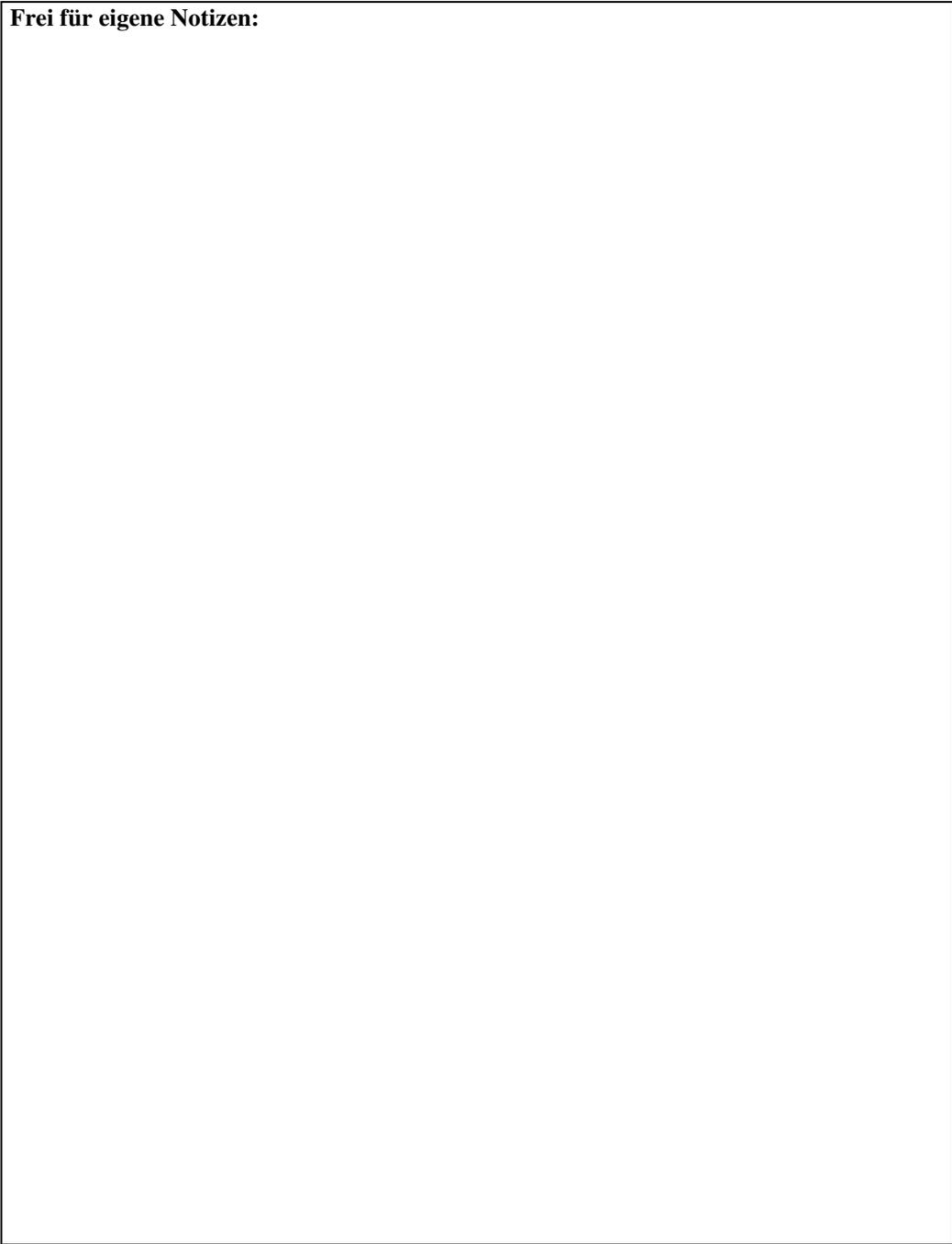
Wegen der unterschiedlichen Größe und Organisation der Gemeinde ist es sachgerecht, die Aufsicht nach Maßgabe des Satzes 2 delegieren zu können. Dazu wird durch die Festlegung in Satz 3 „Ist eine Kämmerin oder ein Kämmerer bestellt, so hat sie oder er die Aufsicht über die Finanzbuchhaltung“ gesetzlich 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.

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.

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. Zu weiteren Aufgaben des Kämmerers sowie zu seinen Rechten siehe Erläuterung Nr. 7 zu § 80 GO NRW.



Frei für eigene Notizen:



Fünfter Abschnitt Vermögen und Schulden

Der Abschnitt regelt die allgemeinen Bewertungsanforderungen (§ 32) und Wertansätze (§ 33) einschließlich der Bewertungsvereinfachungen (§ 34), die für das Gemeindevermögen und die Schulden zu Grunde zu legen sind. Er enthält die erforderlichen Grundsätze, nach denen die Gemeinde ihre Vermögensgegenstände abschreiben (§ 35) und nach denen sie Rückstellungen bilden und bemessen darf (§ 36). Die Vermögenserfassung und Vermögensbewertung bilden die Grundlage für die jährlich aufzustellende Bilanz der Gemeinde. In Übereinstimmung mit dem IMK-Beschluss der Länder vom 21.11.2003 regelt § 91 Abs. 2 Nr. 1 GO NRW, dass für die Bewertung im „Dauerbetrieb“ für neu erworbene Vermögensgegenstände die Anschaffungs- und Herstellungskosten zu Grunde zu legen sind. Auf dieser Grundlage treffen die Vorschriften dieses Abschnitts die näheren Bestimmungen.

Zu weiteren Erläuterungen zu diesem Abschnitt und zu den darin enthaltenen Vorschriften über Vermögen und Schulden wird soweit nicht nachfolgend dargestellt auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

§ 32

Allgemeine Bewertungsanforderungen

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

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

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

Zu § 32:

1. Zu Absatz 1:

Diese Regelung bestimmt die Anforderungen, die an die Bewertung des Vermögens und der Schulden zu stellen sind. Es wird - wie im kaufmännischen Rechnungswesen - auch in der Doppik die Bilanzkontinuität (Nummer 1), die Einzelbewertung (Nummer 2), das Vorsichtsprinzip (Nummer 3) mit seinen besonderen Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips (*Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.*), des Imparitätsprinzips (*alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, sind zu berücksichtigen*), das Prinzip der Wertaufhellung (*selbst wenn diese – Verlustgefahren - erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind*), die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs (Nummer 4) und die Bewertungsstetigkeit (Nummer 5) als zwingend zu beachtende Vorgaben festgeschrieben. Das kaufmännische Rechnungswesen gilt als Referenzmodell für das Neue Kommunale Finanzmanagement, soweit nicht Abweichungen davon aus gesetzlichen oder gemeindlichen Besonderheiten heraus erforderlich sind. Maßgebend für alles sind die objektiven Verhältnisse am Abschlussstichtag.

1.1 Zu Nummer 1:

Die Bilanzkontinuität beinhaltet, dass die Form der Darstellung der Bilanz beizubehalten ist. Ein willkürlicher Wechsel zwischen verschiedenen Darstellungsformen ist somit unzulässig. Zur Sicherstellung der Einhaltung dieses Prinzips ist die Bilanzgliederung für die Gemeinden vorgegeben worden (vgl. § 41 Abs. 3 und 4 GemH-VO NRW).

1.2 Zu Nummer 2:

Für die Bewertung im Jahresabschluss gilt der Grundsatz der Einzelbewertung, d.h. jeder Vermögensgegenstand und jede Schuldart ist einzeln zu bewerten. Wertminderungen können somit nicht mit Wertsteigerungen verrechnet werden. Der Grundsatz erfordert, dass die Risiken eines Vermögensgegenstandes für sich zu beurteilen und die Bewertung nach den örtlichen Gegebenheiten vorzunehmen ist. Dies kann ggf. dazu führen, dass gleiche Vermögensgegenstände im Hinblick auf ihre Eigenarten, Ausstattung sowie Nutzungs- und Verwendungsmöglichkeiten unterschiedlich zu bewerten sind.

1.3 Zu Nummer 3:

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 S. 4 HGB). Es ist in direktem Zusammenhang mit den Kapitalerhaltungsgrundsätzen des Handelsrechts zu sehen. Im Sinne der Rechenschaft wird in der Literatur zum öffentlichen Rechnungswesen teilweise eine einheitlichere und den tatsächlichen Gegebenheiten näherkommende Bewertung des Vermögens teilweise bevorzugt. Nach dieser Auffassung sollen die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in ihrer Ausprägung als Vorsichtsprinzip keine unbeschränkte Gültigkeit im öffentlichen Rechnungswesen haben, sondern sie sollen entsprechend relativiert werden. Dabei müssen die Interessen des Rates, der Bürgerinnen und Bürger, der Gläubiger und der Geschäftspartner der Gemeinde bei der Darstellung der Vermögenssituation besonders berücksichtigt werden. Eine vorsichtige Darstellung der Finanzsituation verhindert eine Überforderung der kommunalen Leistungsfähigkeit. Die Vorgabe der angemessenen Berücksichtigung von Risiken und Verlusten erfüllt damit auch den Zweck, eine nicht gerechtfertigte Belastung zukünftiger Generationen zu vermeiden.

Das Vorsichtsprinzip hat aber noch besondere Ausprägungen in Form des Realisationsprinzips und des Imparitätsprinzips.

1.3.2 Realisationsprinzip:

Die handelsrechtlichen Kapitalerhaltungsgrundsätze in Gestalt des Realisationsprinzips haben auch im NKF ihre Gültigkeit. Wie im Handelsrecht dürfen Gewinne nicht schon dann in Ansatz gebracht werden, wenn ihr Eintritt vorhersehbar ist, sondern erst nach ihrer Realisierung (Realisationsprinzip). D.h., die Gemeinde darf nur die Gewinne in ihrer Bilanz berücksichtigen, die am Abschlussstichtag bereits realisiert sind.

1.3.3 Imparitätsprinzip:

Im Gegensatz zum Realisationsprinzips sind aus Vorsichtsgründen vorhersehbare Verluste bereits vor der Realisierung zu berücksichtigen (Imparitätsprinzip). D.h., die Gemeinde muss alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, in ihrer Bilanz berücksichtigen.

1.3.4 Prinzip der Wertaufhellung:

Da der Jahresabschluss in der Regel erst nach dem Abschlussstichtag aufgestellt wird, dürfen Sachverhalte zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses im Jahresabschluss des abgelaufenen Haushaltsjahres berücksichtigt werden, die sich auf Gegebenheiten im abgelaufenen Haushaltsjahr beziehen (wertaufhellende Informationen). Derartige Tatsachen beeinflussen nicht den Wert, sondern zeigen die Verhältnisse zum Abschlussstichtag so, wie sie zu diesem Zeitpunkt waren.

Dagegen dürfen Informationen, die sich auf Gegebenheiten nach dem Abschlussstichtag beziehen, also auf die Zeit zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses, und den Wert beeinflussen (wertbegründende Informationen) nicht im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses berücksichtigt werden.

In diesem Zusammenhang gilt grundsätzlich der 31. März als letzter Tag für die Aufstellung des Jahresabschlusses, denn durch § 95 Abs. 3 GO NRW wird bestimmt, dass der Bürgermeister innerhalb von drei Monaten nach Ablauf des Haushaltsjahres dem Rat den aufgestellten Jahresabschluss zur Feststellung zuzuleiten hat. Die Vorgabe einer solchen zeitlichen Begrenzung ist auch sachgerecht, weil es 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. vorzunehmenden Periodenabgrenzung einbezogen werden.

1.4 Zu Nummer 4:

Das Periodisierungsprinzip besagt, dass Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres unabhängig von den Zahlungszeitpunkten zu berücksichtigen sind (vgl. § 252 Abs. 1 S. 5 HGB). Dies stellt eine wesentliche Abweichung von dem das bisherige kamerale Haushaltsrecht prägende Kassenwirksamkeitsprinzip dar. Das neue Prinzip trägt jedoch wesentlich zur Ermittlung des periodenbezogenen Ressourcenverbrauchs und des Ressourcenaufkommens bei. Daraus folgt z.B. auch die Unmaßgeblichkeit des Zahlungsvorgangs für die Regelungen über den jährlichen Haushaltsausgleich (vgl. § 75 Abs. 2 GO NRW).

1.5 Zu Nummer 5:

Der Grundsatz der Stetigkeit der Bewertungsmethode beinhaltet entsprechend den handelsrechtlichen Vorschriften die Beibehaltung der einmal angewandten Bewertungsmethode (vgl. § 252 Abs. 1 S. 6 HGB). Der Grundsatz der Stetigkeit dient der Objektivierung des Jahresabschlusses und der Periodengerechtigkeit der Ergebnisermittlung. Die Bedeutung des Grundsatzes der Stetigkeit wird dadurch unterstrichen, dass im Anhang z.B. die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden angegeben sowie Abweichungen von diesen gesondert anzugeben und zu erläutern sind (vgl. § 44 Abs. 2 Nr. 2 GemHVO NRW).

2. Zu Absatz 2:

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.



§ 33

Wertansätze für Vermögensgegenstände

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

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

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

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

Zu § 33:**1. Zu Absatz 1 Satz 1:**

Die Vorschrift enthält den Grundsatz, dass die Gemeinde einen Vermögensgegenstand in die Bilanz aufzunehmen hat, wenn sie das wirtschaftliche Eigentum daran innehat und dieser selbstständig verwertbar ist.

1.1 Begriff „Vermögensgegenstand“

Im allgemeinen Wirtschaftsleben wird ein Wirtschaftsgut dadurch als Vermögensgegenstand charakterisiert, dass mit ihm ein wirtschaftlicher Wert vorliegt, dies selbstständig nutzungsfähig und bewertbar ist. Diese Kriterien allein ermöglichen grundsätzlich, Wirtschaftsgüter sowohl in ihrer Gesamtheit als auch in ihren technischen Einzelteilen zu bewerten und zu bilanzieren. Somit könnten Einzelstücke von Vermögensgegenständen, die sich technisch zerteilen lassen, aus selbst geschaffenen Gegebenheiten heraus als gesonderte Vermögensgegenstände qualifiziert und entsprechend bewertet und bilanziert werden. Damit würde zugelassen, dass die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand im Belieben der Gemeinde liegt, und es würde ermöglicht, je nach örtlichem Bedarf einen Vermögensgegenstand zu zerlegen oder ihn als eine Einheit zu betrachten. Wenn dann auch noch die Einzelstücke wegen ihrer Verschiedenartigkeit unterschiedlichen Nutzungsdauern unterliegen können, besteht ein erhebliches Risiko, dass die aufzustellende Bilanz nicht das zutreffende Bild der Vermögenslage der Gemeinde unter Berücksichtigung der kommunalen Aufgabenerfüllung vermittelt.

Die Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als nutzbaren Vermögensgegenstand der Gemeinde ist nämlich 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. Die Aufgabenerfüllung der Gemeinde gebietet es, bei der Qualifizierung eines Wirtschaftsgutes als Vermögensgegenstand nicht nur auf seinen wirtschaftlichen Wert, die selbstständige Nutzungsfähigkeit und die Bewertbarkeit abzustellen, sondern auch auf die Eignung, den Zweck, den tatsächlichen Gebrauch oder die gewollte Nutzung. Dies gilt auch dann, wenn im allgemeinen Wirtschaftsleben auch die technischen Einzelstücke eines Wirtschaftsgutes als verwertbar gelten und als einzelne Vermögensgegenstände bestimmt werden könnten. Im gemeindlichen Bereich werden viele Wirtschaftsgüter zweckbezogen eher als Funktionseinheit gebrauchsfähig und entsprechend eingesetzt

nicht in der Vielzahl ihrer möglichen technischen Einzelstücke verwendet. Sie sind auch deshalb als Gesamtheit und nicht gesondert nach ihren Einzelteilen zu bewerten und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

Die Bewertung eines Vermögensgegenstandes als zweckbezogene Funktionseinheit und damit als Gesamtheit im Sinne der gemeindlichen Aufgabenerfüllung beeinträchtigt nicht das durch den Jahresabschluss zu vermittelnde Bild einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Vermögenslage der Gemeinde. Auch die Erfassung des Ressourcenverbrauchs in der Ergebnisrechnung bleibt sachgerecht, da dort die Aufwendungen für die Erledigung der gemeindlichen Aufgaben und nicht lediglich die Verteilung von Aufwand auf die Nutzungsdauer der eingesetzten Vermögensgegenständen nach den technischen oder den selbst bestimmten Gegebenheiten nachgewiesen werden.

1.2 Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“

Die GoB gehen bei den Wertansätzen für Vermögensgegenstände in der Bilanz von wirtschaftlichen Tatbeständen aus. Hieraus kann sich ergeben, dass das zivilrechtliche Eigentum nicht mit dem wirtschaftlichen Eigentum am Vermögensgegenstand übereinstimmt (vgl. § 39 Abs. 2 Abgabenordnung). Zudem gilt, dass Vermögensgegenstände „höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ anzusetzen sind (vgl. § 91 Abs. 2 GO NRW).

Mit der getroffenen Regelung werden die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse der Gemeinde dem Ansatz in der Bilanz zu Grunde gelegt. Wirtschaftlicher Eigentümer ist, wem dauerhaft - also für die gesamte wirtschaftliche Nutzungsdauer des betreffenden Vermögensgegenstandes - Besitz, Gefahr, Nutzungen und Lasten zustehen. Wirtschaftliches Eigentum liegt daher bei der Gemeinde vor, wenn diese eine eigentumsähnliche wirtschaftliche Sachherrschaft über einen Vermögensgegenstand hat, die es ihr ermöglicht, Dritte auf Dauer von der Nutzung dieses Vermögensgegenstandes auszuschließen. Dies bedeutet aber auch, dass die Gemeinde solche Vermögensgegenstände so wie die in ihrem rechtlichen Eigentum stehenden nutzen darf, aber auch ebenso dafür haftet. Die Gemeinde ist i.d.R. wirtschaftlicher Eigentümer eines Vermögensgegenstandes, wenn sie den Vermögensgegenstand in Besitz hat, ihn nutzen kann und die Gefahren und Lasten des Vermögensgegenstandes trägt. Sie also in den Genuss von Wertsteigerungen kommt und die Risiken eines Wertverlustes tragen muss. In der Regel fallen jedoch das wirtschaftliche und das rechtliche Eigentum zusammen.

Die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes durch die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer setzt voraus, dass die maßgeblichen Kriterien nicht nur vorübergehend erfüllt werden. Insbesondere bei Leasinggeschäften und ÖPP-Modellen muss der Festlegung „der Vermögensgegenstand steht im wirtschaftlichen Eigentum der Gemeinde“ eine genaue Analyse der Vertragsgestaltung vorausgehen. Die beschriebenen Grundsätze über das wirtschaftliche Eigentum sind von den Gemeinden zu beachten. Ergänzend dazu können zur Beurteilung des wirtschaftlichen Eigentums die Regelungen des Bilanzsteuerrechts herangezogen werden. 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 mietet/least Vermögensgegenstände	Dem Leasing- oder PPP-Partner der Gemeinde ist das wirtschaftliche Eigentum zuzurechnen.

Abbildung 43., Wirtschaftliches Eigentum bei Vermögensgegenständen“

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.

2. Zu Absatz 1 Satz 2:

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. Dazu gehören alle Vermögensgegenstände der Gemeinde, deren Zweckbestimmung darin besteht, dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde dauernd zu dienen und die nicht zur Veräußerung vorgesehen sind. 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).

3. Vorbemerkungen zu den Absätzen 2 und 3:

Die Regelungen in diesen Absätzen definieren die Begriffe „Anschaffungskosten“ und „Herstellungskosten“, die bei Investitionsmaßnahmen von der Gemeinde zu beachten sind, wenn neue Sachanlagen geschaffen oder vorhandenes Sachvermögen vermehrt wird. Schematisch lassen sich die Begriffe wie nachfolgend aufgezeigt differenzieren.

Beschaffung von Vermögensgegenständen						
Herstellungskosten			Anschaffungskosten			
Herstellungsaufwand	Erweiterungsaufwand oder wesentliche Verbesserung (anschaffungsnäher Herstellungsaufwand)		Erhaltungsaufwand (Aufwendungen für Instandhaltung, die durch die gewöhnliche Nutzung veranlasst ist)	Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) unter 410 €	Kein GWG; Anlagevermögen	
Zu aktivierender Aufwand		Abschreibung nach Nutzung	Laufender Aufwand (Sofortabschreibung; keine Aktivierung)		Zu aktivierender Aufwand	Abschreibung nach Nutzung
Bilanz betroffen			Ergebnisrechnung betroffen		Bilanz betroffen	

Abbildung 44 „Beschaffung von Vermögensgegenständen“

4. Zu Absatz 2:

Bei der Frage der Bewertung von Vermögensgegenständen 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. 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 45 „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. Zu den Anschaffungsnebenkosten zählen alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Anschaffung nötig sind, um den Vermögensgegenstand zu erhalten 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 als Anschaffungsnebenkosten zur Anrechnung kommen, wenn diese im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs entstehen. Dieser Zeitraum beginnt i.d.R. mit den Tätigkeiten, die auf die Anschaffung eines Vermögensgegenstandes abgestellt sind. Er ist als abgeschlossen anzusehen, wenn der Vermögensgegenstand in betriebsbereitem Zustand in die Verfügungsgewalt der Gemeinde gelangt ist.

Aufwendungen der Gemeinde, die nach dem genannten Zeitraum anfallen, stellen ggf. nachträgliche Anschaffungskosten dar, wenn sie in einem sachlichen Zusammenhang mit der Anschaffung stehen und zum Zeitpunkt der Anschaffung als Teil der Anschaffungskosten eingeordnet worden wären. Dies kann z.B. zutreffen, wenn beim Erwerb eines Grundstückes zu einem späteren Zeitpunkt noch Beiträge für die Erschließung anfallen. Auch können nachträgliche Erhöhungen des Kaufpreises durch Anpassungen auf Grund eines gerichtlichen Verfahrens als nachträgliche Anschaffungskosten zu bewerten sein.

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 Ansatz in der gemeindlichen Bilanz, diesen Vermögensgegenstand grundsätzlich mit den Anschaffungskosten anzusetzen, die im Zeitpunkt seines Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen. Der aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar. Wegen der „zugewendeten“ Sache ist gleichzeitig ein Sonderposten mit gleichem Wertansatz zu passivieren.

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 Rentenver-

pflichtung der Gemeinde angepasst werden. Auch im Vertrag enthaltene Wertsicherungsklauseln führen nicht zu einer Änderung der Anschaffungskosten.

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 der Veranschlagung von Investitionen 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 im Ergebnisplan zu veranschlagen und in der Ergebnisrechnung zu erfassen sind.

5. Zu Absatz 3:

5.1 Begriff „Herstellungskosten“

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. Dabei können nur aufwandsgleiche Kosten für die Herstellung der Betriebsbereitschaft des Vermögensgegenstandes – keine kalkulatorischen Kosten – berücksichtigt werden. Die Herstellung eines Vermögensgegenstandes ist abgeschlossen, wenn dieser betriebsbereit ist. 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. Das nachfolgende Schema zeigt dies 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 46 „Berechnung der Herstellungskosten“

Die Gemeinkosten dürfen nur berücksichtigt werden, soweit diese im Zeitraum des Anschaffungsvorgangs anfallen. Dieser Zeitraum beginnt i.d.R. mit den Tätigkeiten, die im sachlichen Zusammenhang mit der Herstellung eines Vermögensgegenstandes anfallen. Er ist als abgeschlossen anzusehen, wenn der Vermögensgegenstand in betriebsbereiten Zustand zur vorgesehenen dauernden Nutzung durch die Gemeinde verfügbar ist bzw. eingesetzt wird. Alle danach anfallenden Aufwendungen dürfen nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Dies gilt nicht, soweit sie zur wesentlichen Erweiterung oder Verbesserung eines Vermögensgegenstandes führen. Sie stellen dann nachträgliche Herstellungskosten dar.

5.2 Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand

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 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 Wirtschaftgut (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 stellen Aufwendungen für Instandsetzungen und Modernisierungen, die zu einer über den ursprünglichen Zustand des Gebäudes hinausgehenden wesentlichen Verbesserung führen, stellen (nachträgliche) Herstellungskosten dar. 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 die Betrachtung der Bewertung ist auch die zeitliche Komponente einzubeziehen: Fallen in engem zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gebäudes hohe Instandsetzungsaufwendungen an, stellen diese anschaffungsnahe Aufwendungen dar und sind wie nachträgliche Herstellungskosten zu behandeln. Dabei wird davon ausgegangen, dass das erworbene Gebäude nicht in dem Zustand erhalten werden soll, in dem es sich zum Zeitpunkt des Erwerbs befand. Instandsetzungsmaßnahmen, die nicht mehr in diese zeitliche Nähe fallen, führen zu einer wesentlichen Verbesserung des Gebäudes, wenn die Maßnahmen in ihrer Gesamtheit über die zeitgemäße substanzerhaltende Bestandenerneuerung hinaus den Gebrauchswert des Gebäudes insgesamt deutlich erhöhen. 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.

Erhaltungsaufwand liegt vor, wenn vorhandene Teile des 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 den Regeln im Abschnitt 157 der Einkommensteuer-Richtlinien zu behandeln sind.

Bei Straßenbaumaßnahmen sind Neubau-, Umbau- und Ausbauvorhaben 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. Beispiele für die Abgrenzung von Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand beim Straßenbau sind in dem "Ausgabenblatt für Erneuerungsvorhaben" der vorläufigen Buchungsanweisung für Bundesfernstraßen vom 02.01.1976 (VkB1. S. 136) enthalten. Bei anderen Tiefbaumaßnahmen ist die Abgrenzung entsprechend vorzunehmen.

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.

6. Zu Absatz 4:

6.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter (bis 410 €)

Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze nach Satz 1 ist dem Einkommensteuerrecht entnommen. Sie ist anwendbar auf abnutzbare Vermögensgegenstände. Nicht abnutzbare oder unbewegliche Vermögensgegenstände kommen dafür in Betracht. Damit können geringwertige Anlagegüter, d.h. Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die 410 Euro nicht übersteigen, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung vollständig abgeschrieben werden (So-

fortabschreibung). Es sind bei der Frage der Wertgrenze 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 nicht zulässig.

Das nachfolgende Schema (Quelle: NKF-Dokumentation 2003, S. 119) unterstützt die erforderliche Prüfung für den Umgang mit geringwertigen Wirtschaftsgütern.

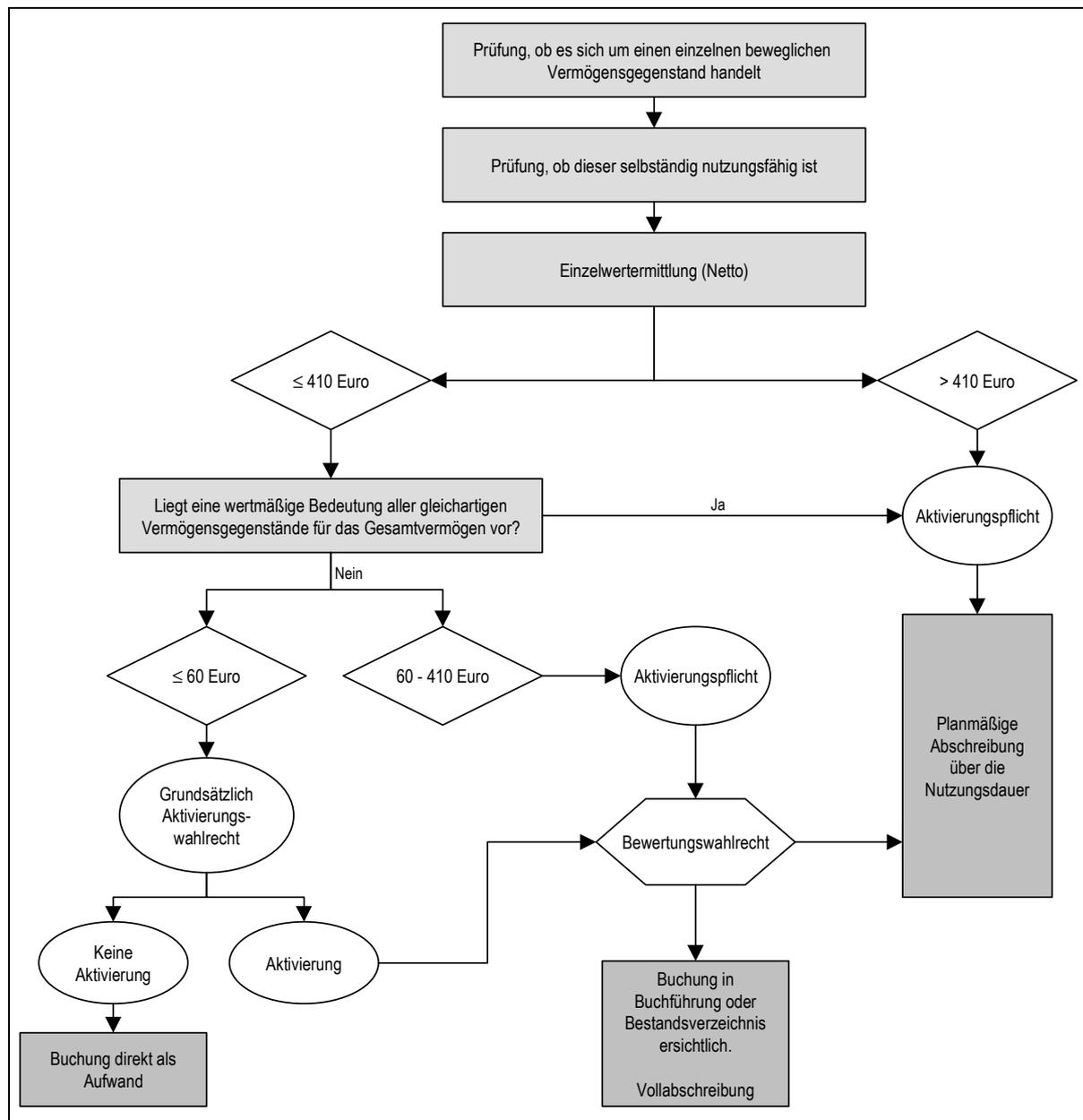


Abbildung 47 „Geringwertige Wirtschaftsgüter“

Als weitere Vereinfachung kann bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern 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 Wirtschaftsgüter 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 Wirtschaftsgüter nachvollziehbar gemacht werden.

Auch die geringwertigen Wirtschaftsgüter müssen selbstständig genutzt werden können. Für die Beurteilung dieser selbstständigen Nutzungsfähigkeit kommt es darauf an, dass das Wirtschaftsgut nicht Teil einer Gesamtheit ist, z.B. einer Maschine. Die selbstständige Nutzungsfähigkeit ist dann nicht gegeben, wenn das Wirtschaftsgut nach seiner Zweckbestimmung im Rahmen der kommunalen Aufgabenerfüllung nur zusammen mit anderen Wirtschaftsgütern genutzt werden kann. Dies gilt auch, wenn das Wirtschaftsgut mit anderen Wirtschaftsgütern 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 Wirtschaftsgüter genutzt werden können, z.B. Müllbehälter.

6.2 Geringwertige Wirtschaftsgüter (bis 60 €)

Die Vorschrift dient der Vereinfachung der Bilanzierung entsprechend den Anwendungen im Handelsrecht. Die Wertgrenze nach Satz 2 ist dem Handelsrecht entnommen. Damit wird eine weitere Vereinfachung, z.B. für die Betriebs- und Geschäftsausstattung der Gemeinde, zugelassen. Bei geringwertigen Wirtschaftsgütern, die insbesondere dann von untergeordneter Bedeutung für die gemeindliche Haushaltswirtschaft sind, wenn diese einen Wert von 60 Euro nicht übersteigen, wird auf eine Aktivierung grundsätzlich verzichtet. 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 zu entscheiden, ob und ggf. bei welchen Vermögensgegenständen von dem Wahlrecht dieser Vorschrift Gebrauch gemacht wird, um im Ergebnis eine Erleichterung zu erreichen.

7. 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 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 Gestaltungsmöglichkeiten von Treuhandverhältnissen muss bei der Aufstellung der gemeindlichen Bilanz die Aufgabenübertragung an einen Sanierungsträger bzw. das Treuhandverhältnis im Einzelnen betrachtet und bewertet werden.

Für weitere Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 34

Bewertungsvereinfachungsverfahren

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

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

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

Zu § 34:

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.

1. Zu Absatz 1:

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.

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 zusammengefassten 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 „einzig“ Vermögensgegenstand ausgewiesen werden und dazu jährlich keine Abschreibungen erfasst werden müssen.

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 Inves-

tionstätigkeit 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 Haushaltsjahr.

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.

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 erfolgen durch eine Zu- oder Abschreibung. Sie ist im Anhang des Jahresabschlusses darzustellen.

2. Zu Absatz 2:

Die angemessene Wertermittlung des Waldbestandes auf forstwirtschaftlichen Flächen ist gegenüber den sonstigen Vermögensgegenständen der Gemeinde eine Besonderheit. Grundsätzlich ist auch hier von einer Einzelbewertung des Baumbestandes auszugehen und ein Gesamtwert zu ermitteln. 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 Bestandwert des Waldes bilden, wurde für die Waldbewertung eine Bewertungsvereinfachung zugelassen.

Mit dieser Vorschrift soll daher den Besonderheiten der Waldbewirtschaftung Rechnung getragen werden. Daher darf für den Aufwuchs ein pauschaliertes Festwertverfahren mit einer Revision nach zehn Jahren und einer Neuberechnung des Forsteinrichtungswerks nach 20 Jahren angewendet werden. Damit wird zugelassen, dass die Bewertung des Waldes in vereinfachter Form auf der Grundlage des Durchschnittsalters je Baumartengruppe erfolgen kann. Der Zweck der Regelung ist, die Inventur von Waldgrundstücken zu erleichtern. Das Forsteinrichtungswerk stellt dabei ein umfassendes Bestandsverzeichnis des Aufwuchses dar und kann daher als Grundlage für die Wertermittlung dienen.

3. Zu Absatz 3:

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.

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).

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.

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.

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).

Zu weiteren Erläuterungen zu den Bewertungsvereinfachungsverfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 35 Abschreibungen

- (1) Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollen dazu linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird. Die degressive Abschreibung oder die Leistungsabschreibung können dann angewandt werden, wenn dies dem tatsächlichen Ressourcenverbrauch besser entspricht.
- (2) Für Vermögensgegenstände nach Absatz 1 kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen der Anschaffung oder Herstellung und dem Ende des Jahres entfällt. Im Jahr ihrer Veräußerung kann für diese Vermögensgegenstände nur der Teil der auf ein Jahr anfallenden Abschreibungen angesetzt werden, der auf die vollen Monate im Zeitraum zwischen dem Anfang des Jahres und ihrer Veräußerung entfällt.
- (3) Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen ist die vom Innenministerium bekannt gegebene Abschreibungstabelle für Gemeinden zu Grunde zu legen. Innerhalb des dort vorgegebenen Rahmens ist unter Berücksichtigung der tatsächlichen örtlichen Verhältnisse die Bestimmung der jeweiligen Nutzungsdauer so vorzunehmen, dass eine Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen gewährleistet wird. Eine Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände (Abschreibungstabelle) sowie ihre nachträglichen Änderungen sind der Aufsichtsbehörde auf Anforderung vorzulegen.
- (4) Wird durch Instandsetzung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine Verlängerung seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer erreicht, ist die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung eintritt.
- (5) Außerplanmäßige Abschreibungen sind bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens vorzunehmen. Sie können bei Finanzanlagen vorgenommen werden, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der diesen am Abschlussstichtag beizulegen ist. Außerplanmäßige Abschreibungen sind im Anhang zu erläutern.
- (6) Bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden durch die Anschaffung oder Herstellung von Infrastrukturvermögen können außerplanmäßige Abschreibungen bis zur Inbetriebnahme der Vermögensgegenstände linear auf den Zeitraum verteilt werden, in dem die Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt werden. Absatz 5 Satz 3 gilt entsprechend.
- (7) Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem beizulegenden Wert am Abschlussstichtag ergibt.
- (8) Stellt sich in einem späteren Haushaltsjahr heraus, dass die Gründe für eine dauernde Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen nicht mehr bestehen, so ist der Betrag der Abschreibung im Umfang der Werterhöhung unter Berücksichtigung der Abschreibungen, die inzwischen vorzunehmen gewesen wären, zuzuschreiben. Zuschreibungen sind im Anhang zu erläutern.

Zu § 35:

Die Anwendung des Ressourcenverbrauchskonzepts durch die Gemeinden erfordert, die Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens unter Berücksichtigung ihrer Wertminderung durch Abnutzung, Verschleiß, technischen Fortschritt o.ä. in der jährlichen Bilanz der Gemeinde anzusetzen. Dadurch soll sowohl die Vermögens- als auch die Finanzierungssituation der Gemeinde möglichst unverfälscht widerspiegelt werden. Die Darstellung der Wertminderung des Sachanlagevermögens erhält die Aussagekraft der Bilanz. Gleichzeitig wird der durch die Abnutzung eines Vermögensgegenstandes entstehende tatsächliche Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr im Rahmen des Ergebnisplans und der Ergebnisrechnung des betreffenden Produktbereichs als Aufwand abgebildet bzw. nachgewiesen. Die flächendeckende Ermittlung und Buchung von Abschreibungen als Wertminderungen des Sachanlagevermögens sind somit notwendig. Die Vornahme von Abschreibungen muss den GoB entsprechen.

1. Zu Absatz 1:

Bewegliche Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die der Abschreibung unterliegen sollen, müssen grundsätzlich einer selbstständigen Nutzung fähig sein. 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.

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 Finanzanlagen. Bei bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (Satz 2). Nach Satz 3 wird die degressive Abschreibung als weitere Möglichkeiten zugelassen, wenn durch sie in Einzelfällen der Nutzungsverlauf nachweislich besser abgebildet wird als durch die lineare Abschreibung. Dies gilt entsprechend für die Leistungsabschreibung, bei der sich die jährliche Wertminderung nach der Nutzung bzw. der Inanspruchnahme des Vermögensgegenstandes richtet.

Entsprechend dem kaufmännischen Rechnungswesen dienen auch bei den Gemeinden die zulässigen Abschreibungsmethoden dazu, den Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr zutreffend darzustellen. Diese Aufwendungen können nicht mit Unterhaltungsaufwand verrechnet werden, denn dieser stellt nicht den Ressourcenverbrauch, sondern Aufwendungen dar, die notwendig sind, um eine dauerhafte Nutzung des Vermögensgegenstandes zu gewährleisten.

Zusätzlich soll die Möglichkeit, willkürliche Entscheidungen zu treffen, verhindert werden. Die Regelung trägt dem Ziel Rechnung, durch eine Verschiebung von Aufwand in die Zukunft eine unzulässige Belastung nachfolgender Generationen zu vermeiden.

2. Zu Absatz 2:

Die Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens beginnt grundsätzlich mit der Anschaffung oder Herstellung des Anlagevermögens bzw. deren Betriebsbereitschaft. Zur 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:

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.

Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, das bislang auf eine Normierung der Nutzungsdauern verzichtet, geboten. Sie verhindert, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Daher werden die Abschreibungszeiträume im NKF durch eine vom Innenministerium bekannt gegebene „Abschreibungstabelle“ weitestgehend festgelegt. Dabei wurde davon ausgegangen, dass innerhalb dieser Nutzungszeiten die erforderliche Unterhaltung der Vermögensgegenstände zur Erhaltung ihrer Betriebsbereitschaft von der Gemeinde vorgenommen wird.

Die „NKF-Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauer für kommunale Vermögensstände“ 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
	Personenkraftwagen	6 - 10

Abbildung 48 „NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“

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. Durch die o.a. NKF-Rahmentabelle wird der Gemeinde ein ausreichender Handlungs- und Bewertungsspielraum für die Bestimmung der Nutzungsdauern abnutzbarer Vermögensgegenstände gelassen.

Außerdem muss die Gemeinde bei unveränderter Sachlage die Stetigkeit für zukünftige Festlegungen von Abschreibungen durch Beibehaltung der einmal getroffenen Festlegung gewährleisten. Wegen der erheblichen Bedeutung, der aus den Nutzungsdauern zu entwickelnden Abschreibungen auf den jährlichen Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie auf die gemeindliche Bilanz ist der Aufsichtsbehörde die Möglichkeit eingeräumt worden, die Übersicht über die örtlich festgelegten Nutzungsdauern der Vermögensgegenstände sowie ihre späteren Änderungen von der Gemeinde verlangen zu können.

Stellt sich zu einem späteren Zeitpunkt heraus, dass die Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes unzutreffend festgelegt wurde, muss durch die Gemeinde eine Korrektur erfolgen. 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.

4. Zu Absatz 4:

Im Zeitraum der Nutzung eines Vermögensgegenstandes wird oftmals zusätzlich zur Unterhaltung auch eine Instandsetzung des Vermögensgegenstandes durchgeführt. Wird dadurch die technische Nutzungsdauer und entsprechend die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer verlängert, ist in diesen Fällen nach Satz 1 die Restnutzungsdauer neu zu bestimmen. Dies hat die Veränderung des bisherigen jährlichen Abschreibungsbetrages zur Folge und damit Auswirkungen auf den Ergebnisplan und die Ergebnisrechnung sowie die kommunale Bilanz. Wenn in Folge einer voraussichtlich dauernden Wertminderung eine Verkürzung der Restnutzungsdauer eintritt, ist entsprechend zu verfahren (Satz 2).

5. Zu Absatz 5:

Die kommunalen Vermögensgegenstände sind zum Abschlussstichtag nach ihrem Buch- oder Tageswert unter Beachtung des Niederstwertprinzips zu bewerten. Sofern zu diesem Zeitpunkt Umstände bekannt sind, die eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes begründen, kann deswegen eine außerplanmäßige Abschreibung geboten sein. Entsprechend dem Handelsrecht werden die Gemeinden verpflichtet, bei einer dauerhaften Wertminderung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen (Satz 1).

Eine Wertminderung 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 anzunehmen und eine außerplanmäßige Abschreibung einzuleiten. Es muss vielmehr, ggf. auch erst zu einem späteren Abschlussstichtag, abgeschätzt werden, ob es durch einen solchen Beschluss zu einer dauerhaften Wertminderung gekommen ist oder noch kommen wird.

Bei den Finanzanlagen ist die Entscheidung über die außerplanmäßige Abschreibung in das pflichtgemäße Ermessen der Gemeinde gestellt (Satz 2). Diese abweichende Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass die Finanzanlagen ihrer Natur nach häufiger Schwankungen unterliegen können. Die Vorgabe, außerplanmäßige Abschreibungen im Anhang zu erläutern, erleichtert die Analyse des kommunalen Jahresabschlusses und trägt damit den Informationsbedürfnissen in den Gemeinden Rechnung (Satz 3).

6. Zu Absatz 6:

Diese Vorschrift kommt den besonderen Bedürfnissen der Gemeinden entgegen. Sie ergänzt die Regelung in Absatz 5. Den Gemeinden wird es dadurch gestattet, die Belastungen, die durch weitere Investitionen in ihr Infrastrukturvermögen entstehen, auf eine bestimmte Zeitdauer zu verteilen. So können außerplanmäßige Abschreibungen, die wegen einer voraussichtlich dauernden Wertminderung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens entstehen, haushaltsverträglich auf den Zeitraum der Anschaffung oder Herstellung des darauf entstehenden Vermögensgegenstandes gestreckt werden. Diese kommunale Besonderheit soll wie andere außerplanmäßige Abschreibungen der Gemeinde nach Absatz 5 im Anhang erläutert werden (Satz 2).

7. Zu Absatz 7:

Wie im Handelsrecht gilt bei der Bewertung des Umlaufvermögens der Gemeinde auch das strenge Niederstwertprinzip. Daher muss die Gemeinde bei Vermögensgegenständen, die dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind, dem Prinzip entsprechend Abschreibungen vornehmen, wenn am Abschlussstichtag ein niedriger Wert dafür anzusetzen ist.

8. Zu Absatz 8:

Auch für die Gemeinden gilt das im kaufmännischen Rechnungswesen anzuwendende Wertaufholungsgebot. Die Gemeinden sind daher durch diese Vorschrift (Satz 1) verpflichtet, in den Fällen, in denen der Grund für die frühere außerplanmäßige Abschreibung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens oder der Finanzanlagen entfallen ist und der Wegfall festgestellt wurde, eine Wertaufholung vorzunehmen. Wegen der Anwendung des strengen Niederstwertprinzips beim Umlaufvermögen ist dieses von der Möglichkeit der Zuschreibung ausgeschlossen worden.

Werden Zuschreibungen vorgenommen, darf der Umfang der Zuschreibung (Werterhöhung) höchstens die vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung erreichen und muss die bisherigen Abschreibungen berücksichtigen, die zwischenzeitlich vorzunehmen gewesen wären. Diese „Rückabwicklung“ vorgenommener außerplanmäßiger Abschreibungen unterliegt insbesondere dem öffentlichen Informationsbedürfnis und der Nachprüfbarkeit in den Gemeinden Rechnung. Dafür besteht deshalb wie bei den zuvor vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen eine Erläuterungspflicht im Anhang (Satz 2).

Zu weiteren Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 36 Rückstellungen

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

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

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

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

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

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

Zu § 36:

Rückstellungen sind für bestimmte Verpflichtungen der Gemeinde hat diese in ihrer gemeindlichen Bilanz anzusetzen, soweit diese am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss. Rückstellungen stellen kein Eigenkapital dar, sie sind vielmehr dem in der 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. Dazu gehören

- Verpflichtungen für Pensionen nach den beamtenrechtlichen Vorschriften (Absatz 1),
- Verpflichtungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien und für die Sanierung von Altlasten (Absatz 2),
- selbst gesetzte Verpflichtungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen (Absatz 3),
- Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind (Absatz 4),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren (Absatz 5) sowie
- Verpflichtungen für Zwecke, die durch andere Gesetze bestimmt wurden (Absatz 6)

Dazu zählen jedoch keine ungewissen Verbindlichkeiten im Rahmen des Finanzausgleichs, aus Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen.

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.

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 Rücklagen spiegels 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 der Fristigkeit, aufgezeigt. 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 beigelegt werden, denn er macht die Wertansätze der Rückstellungen transparent und nachvollziehbar.

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 49 „Rückstellungsspiegel“

Die Gemeinde kann das Schema des Rückstellungsspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.

1. Zu Absatz 1:

Die Beamten der Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt des Dienst Eintritts, während ihrer Dienstzeit rechtlich, aber auch wirtschaftlich betrachtet, Versorgungsanswartschaften gegenüber der Gemeinde als Dienstherr. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinde, für alle ihre unmittelbaren Pensi-

onsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen ungekürzt in ihrer Bilanz anzusetzen. Diese dürfen nicht mit ggf. bestehenden Ansprüchen aus Rückdeckungsversicherungen saldiert werden, denn die Pensionsverpflichtungen und ein möglicher Versicherungsanspruch sind getrennt voneinander zu bilanzieren.

Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszins festgelegt worden (Satz 3). Es soll - wie im Handels- und im Steuerrecht verankert - vorgegangen werden. Eine Pensionsrückstellung ist so ratierlich anzusammeln, dass bei Beginn des Ruhestands der Beamtin oder des Beamten der Barwert der Versorgungszahlungen in die Rückstellung eingestellt worden ist. Die Pensionsrückstellungen erhöhen sich daher aufwandswirksam gleichlaufend zu den Ansprüchen der Versorgungsberechtigten in der Zeit ihrer aktiven Beschäftigung (bis zum Eintritt des Versorgungsfalls).

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. Diese Bewertung der Pensionsrückstellungen beinhaltet, dass die jährlichen Versorgungsleistungen der Gemeinde bzw. die Umlagezahlungen an eine Versorgungskasse teilweise auch Aufwendungen des betreffenden Haushaltsjahres sind.

1.1 Barwert der Pensionsverpflichtungen

Bei Pensionsrückstellungen wird davon ausgegangen, dass diese erst nach längerer Zeit (in Zukunft) fällig werden. In dem Erfüllungsbetrag der Gemeinde sind daher Zinszahlungen enthalten. Weil die Versorgungsleistungen der Gemeinde als gemeindliche Verpflichtungen bereits feststehen und wenn diese vorzeitig oder bei Eintritt des Beamten in den Ruhestand sofort ausbezahlt würden, wäre ein geringerer Betrag zu zahlen, ist es geboten, eine Abzinsung der Versorgungsleistungen vorzunehmen. Daher sollen die Pensionsrückstellungen nicht so bemessen werden, dass bei Eintritt der Verpflichtung 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 Berücksichtigung, dass das NKF bei laufender Verwaltungstätigkeit der Gemeinde eingeführt wird, die Gemeinde auch bereits laufende Versorgungsleistungen (vergleichbar den Renten) zu erbringen hat, ist der für Pensionsverpflichtungen anzusetzende Betrag, der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermittelnde Barwert für die von der Gemeinde noch zu erbringenden Versorgungsleistungen. In dieser Festlegung 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. Dieser Wert muss zum Zeitpunkt des Eintritts einer Beamtin oder eines Beamten in den Ruhestand als Pensionsrückstellung in der gemeindlichen Bilanz angesetzt sein.

Bei der Ermittlung der Pensionsverpflichtungen der Gemeinde muss jedoch berücksichtigt werden, dass die Beamtinnen und Beamten durch ihre aktive Tätigkeit noch weitere Ansprüche auf Versorgungsleistungen erwerben. Daher müssen jeweils zum Abschlussstichtag die aktuell bestehenden Verpflichtungen der Gemeinde ermittelt werden. Um den Unterschied zwischen dem aktuellen Zeitpunkt und dem Endzeitpunkt klar heraus zu stellen, wird in den gängigen Berechnungsverfahren zwischen den Begriffen „Teilwert“ und „Barwert“ 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. Nach den Ergebnissen der bisherigen Erprobung in den Modellkommunen hat sich das Teilwertverfahren als die geeignete Methode für den zu ermittelnden Barwert erwiesen.

Die dazu erfolgte Festlegung, der Ermittlung dieser Rückstellungen einen einheitlichen Rechnungszinsfuß 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 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.

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 einen Runderlass des Innenministeriums vom 04.01.2006 wurden deshalb Eckpunkte zur Bewertung der gemeindlichen Pensionsverpflichtungen bestimmt, die als wichtige Maßgaben bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen zu beachten sind. 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 Runderlass „Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBI. NRW. 653) benannten allgemeinen Zeitpunkten ermittelt werden. Dieser Vorgehensweise das Dienstrecht nicht entgegen.

In einem Haushaltsjahr 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 Höhe der Zuführung ist abhängig von verschiedenen Faktoren und den örtlichen Gegebenheiten, z.B. den weiteren erworbenen Anwartschaften aus dem aktiven Dienst der Beamtinnen und Beamten, von Personalveränderungen oder Veränderungen in den Berechnungsgrundlagen u.a. entstanden sein.

1.2 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 künftige Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen. Zu diesen Ansprüchen zählen insbesondere die Ansprüche auf Beihilfen nach § 88 des Landesbeamtengesetzes (LBG).

Zur Vereinfachung der Ermittlung von Ansprüchen außerhalb des Beamtenversorgungsgesetzes, insbesondere der Beihilfenansprüche nach dem Ausscheiden aus dem Dienst, ist zugelassen worden, dass diese Ansprüche auch als prozentualer Anteil der Rückstellungen für Versorgungsbezüge ermittelt und angesetzt werden können. Dazu ist als erster Rechenschritt 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. Um die Aktualität zu wahren, soll der angewendete Prozentsatz mindestens alle fünf Jahre überprüft 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.

1.3 Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen

Unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“ sind keine Rückstellungen anzusetzen, die ihre Ursache darin haben, dass eine Gemeinde gegenüber anderen Gemeinden oder sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaften, die eine Dienstherrnfähigkeit besitzen, verpflichtet ist, sich nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Diese Verpflichtungen können gegenüber der aufnehmenden Körperschaft für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil die aufnehmende Körperschaft künftig die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen hat. Dies ist z.B. ab dem Jahre 2002 erforderlich, wenn bei der Versetzung einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist, diese oder dieser der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand. Entstehen solche Verpflichtungen bei der abgebenden Gemeinde (bisheriger Dienstherr) durch eine Versetzung oder eine Einverständniserklärung, hat diese ihre Verpflichtungen gegenüber der aufnehmenden Gemeinde unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen. Einem solchen Bilanzposten stehen dann Forderungen der aufnehmenden Gemeinde gegenüber. 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 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. Die Gemeinde zahlt daher lediglich eine Umlage an die Versorgungskasse, damit die Versorgungsleistungen an die Berechtigten durch die Kasse zur Auszahlung gelangen. Die Versorgungsberechtigten haben dadurch ihre Versorgungsleistungen von der Gemeinde (über die Versorgungskasse) erhalten.

Die jährlichen Umlagezahlungen der Gemeinde, die in der Finanzrechnung auszuweisen ist, stellen in dem Umfang Aufwendungen für die Gemeinde dar, wie der periodengerechte Versorgungsaufwand nicht bereits durch die Bildung von Pensionsrückstellungen für künftige Versorgungsleistungen an die Berechtigten abgedeckt wird. Die Umlagezahlungen mindern daher nur in begrenztem Umfang die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen, auch wenn die Gemeinde durch die Zahlungen an die Berechtigten (über eine Versorgungskasse) ihren Verpflichtungen nachkommt.

Dieses Umlagesystem lässt es nicht zu, dass die Gemeinde auf die Bildung von Pensionsrückstellungen ganz oder teilweise verzichtet. Es erfordert von der Gemeinde, die Zahlungen in ihre Liquiditätsvorsorge einzubeziehen, um ihren Verpflichtungen gegenüber ihren Beschäftigten nachkommen zu können. Die Gemeinde muss daher in ihrer Liquiditätsplanung die Fälligkeiten und den Umfang der Versorgungsleistungen berücksichtigen, um die notwendige Liquiditätsvorsorge vornehmen zu können.

1.5 „Beamtenpensionsversicherung“

Die Verpflichtung der Gemeinde zur Bildung von Pensionsrückstellungen bleibt unberührt, wenn sie zur Sicherung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an die Versorgungsempfänger bei Dritten eine „Beamtenpensionsversicherung“ als Kapitalversicherung abschließt. Bei einer solchen Versicherung ist die Gemeinde der Versicherungsnehmer, alleiniger Prämienzahler und Bezugsberechtigter auf die Versicherungsleistungen. Deshalb werden durch derartige Versicherungsabschlüsse die beamtenrechtlichen Beziehungen zwischen der Gemeinde und ihren Beschäftigten nicht verändert. Für die Gemeinde stellen der Anspruch aus einer solchen Versicherung einerseits und die Pensionsverpflichtungen andererseits zwei unabhängig voneinander zu bilanzierende Wirtschaftsgüter dar.

Durch den Abschluss einer Kapitalversicherung können die gemeindlichen Versorgungsverpflichtungen rückgedeckt, aber nicht abgelöst werden. 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. Aus der Art der Versicherung ergibt sich, dass die Gemeinde im zeitlichen Versicherungsverlauf steigende Versicherungsansprüche erwirbt, die beim Eintritt des Versicherungsfalles an die Gemeinde ausgeschüttet werden. Weil die als „Beamtenpensionsversicherung“ bezeichnete Versicherung als eine solche Kapitalversicherung ausgestaltet ist, 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.

Unter Einbeziehung des Vorsichts- und des Realisationsprinzips könnte bei Kapitalversicherungen auch der „Rückkaufwert“ 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 Rückkaufwert 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.

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.

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.

Jede Gemeinde muss in diesem Zusammenhang auf der Grundlage ihrer Haushaltswirtschaft eigenverantwortlich entscheiden, ob und in welchem Umfang sie zur Erfüllung ihrer künftigen Zahlungsverpflichtungen an ihre Versorgungsempfänger solche Kapitalversicherungen als Rückdeckungsversicherungen abschließt.

1.6 Rückstellungsbildung für Leistungen aus tariflicher Beschäftigung

1.6.1 Keine Rückstellungsbildung bei tariflicher Beschäftigung

Nach dem derzeit geltenden Versorgungsrecht für die tariflich Beschäftigten der Gemeinden besteht für die Gemeinden als Arbeitgeber eine arbeitsrechtliche Pflicht zur Mitgliedschaft bei 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 im Umlageverfahren als „Arbeitgeberzahlungen“ an die Zusatzversorgungskasse abgegolten.

Eine darüber hinausgehende mittelbare Verpflichtung der Gemeinde gegenüber diesen Personenkreis, der eine Rückstellungsbildung auslösen könnte, besteht für die Gemeinde im Grundsatz nicht. Die versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten werden durch die Beitrags- bzw. Umlageleistungen (Prämien) der Gemeinde in vollem Umfang abgedeckt. Es liegt damit keine Fallgestaltung vor, aus der zu schließen wäre, das für die Gemeinde noch weitere ungewisse Verpflichtungen gegenüber den Beschäftigten als Dritten bestehen würden, die als „mittelbare Pensionsverpflichtungen“ zu bewerten und entsprechend als Rückstellungen in der Bilanz zu passivieren wären. Wäre dies der Fall, z.B. wenn eine 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, wenn mittelbare Verpflichtungen aus einer Zusage für eine laufende Pension oder eine Anwartschaft auf eine Pension bestehen.

1.6.2 Rückstellungen wegen Leistungen der Zusatzversorgungskasse

Eine Pflicht zur Rückstellungsbildung kann entstehen, wenn ausreichend sicher ist, dass für die Gemeinde noch sonstige Verpflichtungen gegenüber der Zusatzversorgungskasse bestehen, z.B. weil aus der Vergangenheit heraus eine Leistungspflicht bei der Zusatzversorgungskasse entstanden ist und die Gemeinden deshalb zusätzlich ein „Sanierungsgeld“ zahlen sollen. Bei einem festgelegten Sanierungsgeldsatz sollen die Gemeinden voraussichtlich ab einem bestimmten Zeitpunkt zur Zahlung von Sanierungsgeld über einen langfristigen Zeitraum verpflichtet werden, damit die bis 2001 entstandenen Ansprüche und Anwartschaften der gemeindlichen Beschäftigten leistungsmäßig erbracht werden können. Die Gemeinde muss dafür eine Rückstellung bilden, sofern die von ihr zu leistenden Beträge nicht geringfügig sind. Wird, ggf. auch zu einem späteren Zeitpunkt, die Erstattungsverpflichtung der Gemeinde betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit konkret festgelegt, ist die Verpflichtung der Gemeinde eine Verbindlichkeit zu bewerten und dann in der gemeindlichen Bilanz nicht mehr als Rückstellung, sondern unter den Verbindlichkeiten anzusetzen.

2. Zu Absatz 2:

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. 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. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren (Satz 2).

3. Zu Absatz 3:

Um den Verfall von Instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen 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 der Gemeinde, dass sie am Abschlussstichtag auch die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmen und wertmäßig beziffern muss. Ferner muss deren Umsetzung vorgesehen sein, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, im Rahmen der Eröffnungsbilanz 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.

Anknüpfend an die Voraussetzungen für Ansatz, Ausweis und Bewertung aller Aufwandsrückstellungen ist im Bereich der Aufwandsrückstellungen 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. Nur für Maßnahmen mit hinreichend bestimmter Umsetzung können in der gemeindlichen Bilanz auch Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung gebildet werden. Instandhaltungsrückstände, für die keine ausreichende Sicherheit für ihre Aufarbeitung besteht, dürfen nicht in die Rückstellungsbildung einbezogen werden. Für diese nicht realisierbaren Maßnahmen sind die Auswirkungen hinsichtlich einer Wertminderung bei den betreffenden Vermögensgegenständen zu prüfen; ggf. ist bei diesen 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.

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 Rück-

stellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte. Im Einzelfall darf sie ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen.

Es bietet sich für jede Gemeinde an, bezogen auf die Nutzung der Gebäude, ein darauf ausgerichtetes systematisches Planen, Entscheiden, Durchführen und Steuern von Instandhaltungsmaßnahmen unter Berücksichtigung des technisch Möglichen und des wirtschaftlich Vertretbaren zu entwickeln. Hieraus lassen sich dann die Maßnahmen der Instandhaltungsbewirtschaftung konkret entwickeln. Unterlassene Maßnahmen, deren Notwendigkeit durch ein solches „Bewirtschaftungssystem“ erkannt werden, können dann inhaltlich als auch finanzwirtschaftlich die Grundlage für die Bildung von Rückstellungen auf Grund unterlassener Instandhaltung sowie für die spätere Umsetzung bilden. Auch sollte ein solches Instrument jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden, wobei erkennbar gemacht werden sollte, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch herausgenommen wurden. Mit diesem Instrument wird zudem einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

Die Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung dürfen nur für nicht aktivierbare bzw. nicht wertverbessernde Maßnahmen bei den betreffenden Vermögensgegenständen gebildet werden. Sie sind in der gemeindlichen Bilanz unter dem Passivposten „Instandhaltungsrückstellungen“ anzusetzen. Unter diesem Posten 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.

4. Zu Absatz 4:

Auch für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, sollen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen. Die notwendige Festlegung der Geringfügigkeitsgrenze liegt in der Eigenverantwortung der Gemeinde. Bei der Festlegung sollen die haushaltsmäßigen Auswirkungen berücksichtigt werden.

4.1 Rückstellungen wegen der Beteiligung der Gemeinde an Versorgungslasten

Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung können z.B. dadurch erfüllt sein, dass eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegangenen Beamtin oder eines Beamten zu beteiligen (vgl. auch Erläuterungen zu Absatz 1). Eine solche Rückstellungsbildung entfällt nur dann, wenn die Erstattungsverpflichtung des abgehenden Dienstherrn gegenüber dem neuen Dienstherrn z.B. durch eine einmalige Leistung abgegolten worden sind. Bestehen jedoch solche Verpflichtungen, sind sie nicht unter dem Bilanzposten „Pensionsrückstellungen“, sondern als „Sonstige Rückstellungen“ anzusetzen. Dies gilt dann nicht, wenn z.B. die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist. In diesem Fall bleibt die Verpflichtung passierungspflichtig, sie ist jedoch nicht mehr den Rückstellungen zuzuordnen, sondern unter dem Bilanzbereich „Verbindlichkeiten“ anzusetzen. Zu dieser Thematik vergleiche auch Erläuterung Nr. 1.3.

4.2 Rückstellungen wegen Altersteilzeit, Urlaubsverpflichtungen und Arbeitszeitguthaben

4.2.1 Rückstellungen wegen Altersteilzeit der Beschäftigten

Unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ sind auch die Rückstellungen aus der Gewährung von Altersteilzeit für Beschäftigte, die dienstrechtlich zulässig sind oder auf der Grundlage eines Tarifvertrages oder

einer Betriebsvereinbarung beruhen, anzusetzen. Es ist in diesen Fällen erforderlich, die notwendigen Rückstellungen zu bilden, da z.B. durch erbrachte Arbeitsleistungen des Beschäftigten, der aber dafür nur zum Teil entlohnt wird, für die Gemeinde ein Erfüllungsrückstand besteht. Ihre Bemessung kann auf der Grundlage der gezahlten Dienstbezüge oder Vergütungen vorgenommen werden. Es bietet sich bei der Gewährung von Altersteilzeit an, die dafür erforderlichen Rückstellungen erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme der Altersteilzeit durch einen Beschäftigten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

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 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.

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. Wird die Erhaltung in den Tageseinrichtungen für Kinder nicht mindestens wie durchschnittlich ermittelt vorgenommen, ist sie als unterlassener Aufwand zu bewerten. Die Gemeinde muss daher gleichermaßen wie bei unterlassener 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 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, aber auch Kosten, die für die Prüfung des Jahresabschlusses entstehen. Für solche Verpflichtungen sind Rückstellungen zu bilden und in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

5. Zu Absatz 5:

Nach dieser Vorschrift sind in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren die notwendigen Rückstellungen zu bilden. Damit die Gemeinde nicht verpflichtet ist, für jeden möglichen Verlust eine Rückstellungsbildung vorzunehmen, ist als Abgrenzung bestimmt worden, dass Rückstellungen nur zu bilden sind, sofern der voraussichtliche Verlust für die Gemeinde nicht geringfügig sein wird. Bei der Bestimmung der Geringfügigkeitsgrenze, die in der Eigenverantwortung der Gemeinde liegt, ist auch auf die örtlichen haushaltsmäßigen Auswirkungen abzustellen.

5.1 Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

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. Dagegen führen gesetzliche Haftung, Schenkung Verlustübernahmeverpflichtungen nicht zur Qualifizierung als schwebendes Geschäft.

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.

Droht aber aus einem schwebenden Geschäft ein Verlust, d.h. der Wert der Leistungen der Gemeinde übersteigt den Wert der Leistungen des Dritten, 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.

5.2 Rückstellung 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.

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. Für diese Risikovorsorge ist eine Rückstellung nach § 36 Abs. 5 GemHVO NRW zu bilden. Sollten keine konkreten Anhaltspunkte für die Bestimmung der Höhe der Risikovorsorge vorliegen, ist ein Betrag i.H.v. der Hälfte des Zinsvorteils der Gemeinde aus der Kreditaufnahme in ausländischer Währung anzusetzen. Die Rückstellung ist nach Wegfall des Fremdwährungsrisikos aufzulösen.

6. Zu Absatz 6:

1. Zu Satz 1 :

Nach Satz 1 dieser Vorschrift dürfen weitere Arten von Rückstellungen unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ nur gebildet werden, soweit diese durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind. Daraus folgt, dass durch die Absätze 1 bis 5 die zulässigen Rückstellungsarten für die Gemeinde abschließend bestimmt sind. Es ist daher den Gemeinden nicht erlaubt, aus örtlichen Verhältnissen heraus noch selbst gewählte Arten von 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.

2. Zu Satz 2:

Das in dieser Vorschrift enthaltene allgemeine Gebot „Rückstellungen sind aufzulösen, wenn der Grund hierfür entfallen ist“ verpflichtet die Gemeinde, darauf zu achten, dass sie die Rückstellungen nur für die Zwecke in Anspruch nimmt, für die sie ursprünglich gebildet wurden und sie bei fehlendem Bedarf auch auflöst. Dazu bietet z.B. die in den Haushaltsplan integrierte mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung eine Hilfestellung.

2.1 Auflösung von Rückstellungen, weil der Grund entfallen ist

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), ist die in der Bilanz angesetzte Rückstellung ganz oder teilweise aufzulösen. Dies gilt auch, 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. Dies erfordert, die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Rückstellungen an jedem Abschlusstag zu überprüfen und ggf. anzupassen.

2.2 Herabsetzung von Rückstellungen wegen laufender Leistungen

Die in der gemeindlichen Bilanz angesetzten Pensionsrückstellungen können grundsätzlich herabgesetzt werden, wenn die Gemeinde ihre Verpflichtung durch die Zahlung von laufenden Versorgungsleistungen erfüllt. Jede Gemeinde muss ab dem Eintritt ihrer Beamtin oder ihres Beamten in den Ruhestand an die Pensionäre regelmäßig Versorgungsbezüge 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.

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.

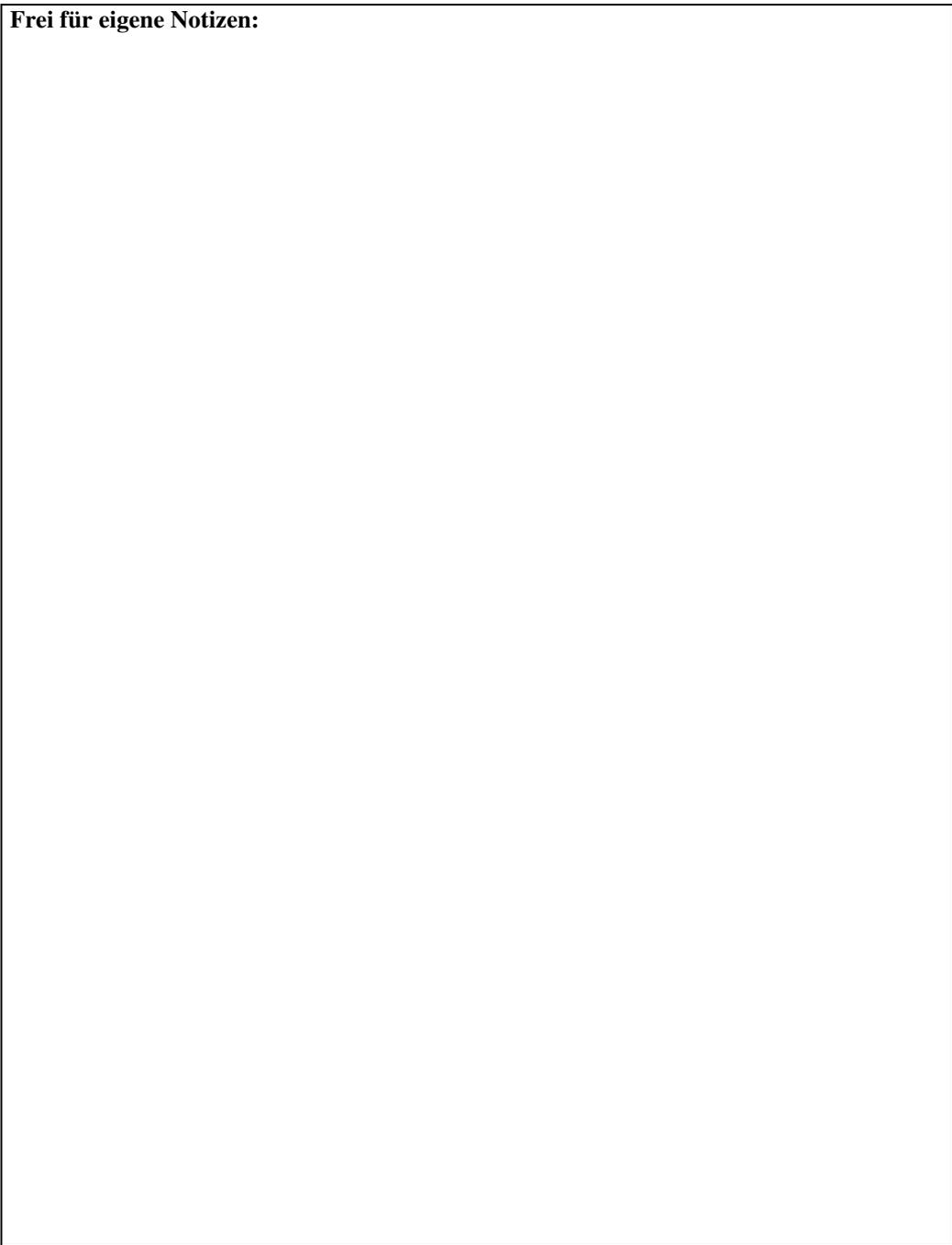
Ob ein solcher Sachverhalt für eine Herabsetzung von Pensionsrückstellungen örtlich gegeben ist, muss von der Gemeinde zu jedem Abschlussstichtag überprüft werden. Wegen des notwendigen Vergleichs der Barwerte der Pensionsrückstellungen zum Abschlussstichtag und des daraus zu bildenden Saldos für eine Veränderung der Pensionsrückstellungen kann es vorkommen, dass in einem Haushaltsjahr die zu zahlenden Versorgungsbezüge die mögliche Herabsetzung des Wertansatzes für Pensionsrückstellungen übersteigen. Soweit dies gegeben ist, stellen die Versorgungsauszahlungen Aufwendungen für die Gemeinde dar, die in der Ergebnisrechnung des betreffenden Haushaltsjahres zu erfassen sind.

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 dazu 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. 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.

Zu weiteren Erläuterungen zur Bilanzierung von Rückstellungen wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

Frei für eigene Notizen:



Sechster Abschnitt Jahresabschluss

Der Jahresabschluss erhöht die Transparenz und Qualität der Rechenschaft über das abgelaufene Haushaltsjahr. Gleichzeitig soll er zur Verbesserung der Steuerung beitragen. Der Jahresabschluss lehnt sich an den handelsrechtlichen Jahresabschluss für große Kapitalgesellschaften an. Die Funktion des Jahresabschlusses besteht in der Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Hierzu hat auch der Anhang und der Lagebericht in geeigneter Form beizutragen. Dieser Abschnitt fasst die Regelungen zum Jahresabschluss und seinen Bestandteilen zusammen. Er baut auf der Vorschrift § 95 GO NRW „Jahresabschluss“ auf.

§ 37 Jahresabschluss

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

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

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

Zu § 37:

1. Zu Absatz 1:

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.

Während der Haushaltsplan die Grundlage für die Ausführung der Haushaltswirtschaft darstellt, dient der Jahresabschluss dazu, mit Hilfe von Ergebnisrechnung und Finanzrechnung die notwendige Auskunft über die erfolgte Umsetzung der Planung zu geben. Dies wird durch den dafür vorgesehenen Plan-Ist-Vergleich unterstützt. Außerdem werden die bisherigen Informationen aus den kameralen Vermögens-, Schulden- und Rücklagenübersichten durch die Informationen aus der Bilanz und dem Anhang ersetzt und angereichert. 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.

Die Vorschrift wiederholt aus Gründen der besseren Verständlichkeit und besseren Lesbarkeit der Verordnung die Regelung in § 95 GO NRW. Sie zählt auf

- die Ergebnisrechnung, in der nach § 38 GemHVO NRW für die Ertrags- und Aufwandsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen sind, um das tatsächliche Ressourcenaufkommen und den tatsächlichen Ressourcenverbrauch im Haushaltsjahr abzubilden,
- die Finanzrechnung, in der nach § 39 GemHVO NRW für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten jeweils Jahressummen auszuweisen sind, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen und insgesamt die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln nachzuweisen,
- die Teilrechnungen nach § 40 GemHVO NRW, die wie die vorgesehenen Teilpläne wegen ihrer Relevanz als Steuerungsebene jeweils ein produktorientiertes Gesamtbild darstellen, das neben den Ergebnis- und Fi-

- nanzdaten auch die Zielerreichung mit Kennzahlen enthält (vgl. § 4 GemHVO NRW),
- die Bilanz nach § 41 GemHVO NRW, die als Gegenüberstellung von Anlage- und Umlaufvermögen und Eigen- und Fremdkapital der Gemeinde zum Abschlussstichtag wichtige Informationen enthält, die es bisher in der kameralen Jahresrechnung nicht gab, und
 - den Anhang nach § 44 GemHVO, der als fünftes Element des Jahresabschlusses insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und Ergebnisrechnungspositionen enthält, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen.

Unter den Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung werden die Bestandteile des Jahresabschlusses sowie die dem Anhang beizufügenden Anlagenspiegel, Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel näher bestimmt.

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).

2. Zu Absatz 2:

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.



§ 38

Ergebnisrechnung

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

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

Zu § 38:

1. Zu Absatz 1:

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. Daher findet sich dort auch 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 dazu 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 50 „Komponenten der Ergebnisrechnung“

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

gung des Gesamtbildes über die Haushaltswirtschaft des Jahres erforderlich, das ordentliche Ergebnis und das außerordentliche Ergebnis zu einem Jahresergebnis zusammen zu führen.

2. Zu Abs. 2:

Eine „Abrechnung“ des abgelaufenen Haushaltsjahres ist jedoch nur vollständig, wenn auch in der Ergebnisrechnung 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 (nach § 22 Abs. 1 GemHVO NRW) gesondert auszuweisen.

Im Rahmen der Haushaltswirtschaft können die im Haushaltsplan der Gemeinde veranschlagten Ermächtigungen vielfachen Veränderungen unterliegen. Dazu zählen Erhöhungen oder Minderungen von Ermächtigungen, deren Ursache in einer Nachtragsatzung oder in einer Haushaltssperre liegt oder die durch über- oder außerplanmäßige Aufwendungen entstanden sind. Auch die Ermächtigungübertragungen zählen dazu, denn sie erhöhen nach § 22 Abs. 1 GemHVO NRW die entsprechenden Positionen im Haushaltsplan des folgenden Jahres. Solche Veränderungen der Haushaltspositionen werden als Planfortschreibungen bezeichnet und führen zum „fortgeschriebenen Planansatz“ im Haushaltsplan der Gemeinde. Sie verändern die ursprünglich vom Rat beschlossenen Haushaltspositionen auf Grund von zulässigen haushaltswirtschaftlichen Maßnahmen und Entscheidungen.

Aus örtlichen Gesichtspunkten heraus kann es sich deshalb anbieten, in den Plan-/Ist-Vergleich die Veränderungen der Haushaltspositionen seit Beginn der Ausführung des beschlossenen Haushaltsplans in detaillierter Form aufzuzeigen. Dafür bietet sich das nachfolgend gezeigte Beispiel an, wobei die eigenen Anlässe der Fortschreibung nach Bedarf aufgeschlüsselt werden sollten.

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 51 „Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“

Zu dem Plan-/Ist-Vergleich gehört, dass die Ist-Ergebnisse der gemeindlichen Haushaltswirtschaft in einen Zusammenhang mit den Vorjahren gestellt werden. Dies erleichtert die Bewertung der Ergebnisse des abgelaufenen Haushaltsjahres. Mindestens sind zu den Ist-Ergebnissen des Haushaltsjahres auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres anzugeben. Weitere Vorjahre können einbezogen werden, um in einem längeren Zeitraum die möglichen positiven und wirtschaftlichen Entwicklungen der Gemeinde besser einschätzen und beurteilen zu können. Ein fünfjähriger Zeitraum wie bei der Haushaltsplanung unterstützt die Bewertung der Haushaltswirtschaft des abgelaufenen Haushaltsjahres mit Hilfe von Kennzahlen insbesondere dann, wenn auch für einen solchen Zeitraum eine Zeitreihe der eingesetzten Kennzahlen aufgebaut werden kann.



**§ 39
Finanzrechnung**

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

Zu § 39:

Die Finanzrechnung ist die Übersicht über die tatsächlichen Ein- und Auszahlungen der Gemeinde. Daher findet sich dort auch die Gliederung des Finanzplans nach § 3 GemHVO NRW wieder (vgl. Nr. 1.6.3 des Runderlasses vom 24.02.2005 SMB1. NRW. 6300). Das nachfolgende Schema zeigt die Komponenten dazu auf.

Komponenten der Finanzrechnung				
Finanzrechnung	Ergebnis des Vorjahres	Fortgeschriebener Ansatz des Haushaltsjahres	Ist-Ergebnis des Haushaltsjahres	Vergleich Ansatz/Ist
	EUR	EUR	EUR	EUR
Einzahlungen Aufzahlungen mit Saldo aus lfd. Verwaltungstätigkeit				
Einzahlungen Aufzahlungen mit Saldo aus Investitionstätigkeit				
Darlehensaufnahme Tilgungen mit Saldo aus Finan- zierungstätigk.				
Liquide Mittel				

Abbildung 52 „Komponenten der Finanzrechnung“

1. Zu den Sätzen 1 bis 3:

Unter Beachtung des Bruttoprinzips sind in der Finanzrechnung für sämtliche Einzahlungs- und Auszahlungsarten, jeweils Jahressummen auszuweisen, um die tatsächlichen Einzahlungen und Auszahlungen im Haushaltsjahr nach Arten aufzuzeigen. Hierbei ist die erfolgte Änderung des Bestandes an Finanzmitteln insgesamt nachzuweisen sowie der Bestand an liquiden Mitteln festzustellen und in die Bilanz überzuleiten. Dazu sind wie im Finanzplan der Saldo für die Zahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit, der Saldo für die Zahlungen aus der Investitionstätigkeit und aus beiden der Finanzmittelüberschuss oder Finanzmittelfehlbetrag zu ermitteln. Durch die Einbeziehung des Saldos aus der Finanzierungstätigkeit, der aus den Zahlungen aus der Aufnahme und der Tilgung von Krediten für Investitionen sowie Krediten zur Liquiditätssicherung entsteht, lässt sich die Änderung des Bestandes an eigenen Finanzmitteln ermitteln und in der Finanzrechnung ausweisen. Der Endbestand an Finanzmitteln ist als vorhandene liquide Mittel der Gemeinde in dem dafür vorgesehenen Bilanzposten der Schlussbilanz des Haushaltsjahres anzusetzen.

In der Finanzrechnung sind aber auch die Ergebnisse der Rechnung des Vorjahres sind abzubilden. Zudem ist ein Planvergleich wie bei der Ergebnisrechnung vorzunehmen, der entsprechend den Erläuterungen zur Ergebnisrechnung, insbesondere für den Nachweis der Investitionstätigkeit, erweitert werden kann (vgl. § 38 GemHVO NRW).

2. Zu Satz 4:

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 mit 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 ausgewiesen werden. Durch eine solche Trennung von den reinen gemeindlichen Zahlungsfällen wird die notwendige Transparenz und Nachvollziehbarkeit geschaffen.

3. Zu Satz 5:

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

4. Finanzstatistik

Die Gemeinde ist zudem verpflichtet, die in der Finanzrechnung enthaltenen Jahressummen so aufzubereiten, dass sie im Rahmen ihrer Meldepflichten die Anforderungen der Finanzstatistik nach dem Gesetz über die Statistiken der öffentlichen Finanzen und des Personals im öffentlichen Dienst (Finanz- und Personalstatistikgesetz - FPStatG) in der Bekanntmachung vom 22.02.2006 (BGBl. I S. 438) erfüllen kann. Anders als bisher im kamerale Rechnungswesen bestimmen nicht mehr die Anforderungen bzw. die Erhebungsmerkmale der Finanzstatistik die Gliederung des Haushaltsplans und damit die Steuerung der Verwaltung. Gleichwohl sollten die finanzstatistischen Anforderungen bei der Bildung der Buchungskonten Berücksichtigung finden, denn dies erleichtert die Erfüllung der Meldepflichten zur Finanzstatistik. Die Einordnung und Detaillierung der Zahlungsarten baut auf der Festlegung der Haushaltspositionen durch das kommunale Haushaltsrecht auf. Insofern stellen die Kontengruppen (Zweisteller) der Kontenklassen 6 „Einzahlungen“ und 7 „Auszahlungen“ des NKf-Kontenrahmens (vgl. § 27 Abs. 7 GO NRW) die Basis für die Haushaltspositionen nach § 3 GemHVO NRW und für die finanzstatistischen Erhebungsmerkmale (Viersteller) dar.



§ 40
Teilrechnungen

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

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

Zu § 40:

1. Zu Absatz 1:

Für die Aufstellung der Ergebnisrechnung und der Finanzrechnung werden Teilrechnungen als Bestandteile des Jahresabschlusses benötigt, die entsprechend der Gliederung des Haushaltsplans in Teilpläne aufzustellen sind. Sie sind daher entsprechend in den Teilplänen im Haushaltsplan als Teilergebnisrechnungen und Teilfinanzrechnungen enthalten und zu erstellen. Die Muster werden zur Anwendung empfohlen (vgl. Nummer 1.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

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.

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:

Für die kommunale Aufgabenerfüllung sollen produktorientierte Ziele unter Berücksichtigung des einsetzbaren Ressourcenaufkommens und des voraussichtlichen Ressourcenverbrauchs festgelegt sowie Kennzahlen zur Zielerreichung bestimmt werden. Die Ziele werden zwischen Rat und Verwaltung abgestimmt. Um die Zielerreichung überprüfen zu können, sind zielbezogene quantitative und qualitative Leistungskennzahlen zu vereinbaren und festzulegen. Die spezifische Ausgestaltung bleibt jedoch der Gemeinde überlassen. Zielbeschreibungen, Kennzahlen und sonstige Angaben sind von jeder Gemeinde nach ihren Bedürfnissen festzulegen (vgl. § 4 Abs. 2 GemHVO NRW).

Dies erfordert, in den Teilrechnungen jeweils Ist-Zahlen zu den in den Teilplänen ausgewiesenen Leistungsmengen und Kennzahlen auszuweisen. Ausgehend davon wird die Kontrolle der Zielerreichung nicht nur auf dieser Ebene, sondern quer durch die gesamte Zielhierarchie ermöglicht.



§ 41
Bilanz

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

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

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

1. Anlagevermögen,
 - 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände,
 - 1.2 Sachanlagen,
 - 1.2.1 Unbebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.1.1 Grünflächen,
 - 1.2.1.2 Ackerland,
 - 1.2.1.3 Wald, Forsten,
 - 1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke,
 - 1.2.2 Bebaute Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
 - 1.2.2.1 Kinder- und Jugendeinrichtungen,
 - 1.2.2.2 Schulen,
 - 1.2.2.3 Wohnbauten,
 - 1.2.2.4 Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude,
 - 1.2.3 Infrastrukturvermögen,
 - 1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.3.2 Brücken und Tunnel,
 - 1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen,
 - 1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen,
 - 1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen,
 - 1.2.3.6 Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens,
 - 1.2.4 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,

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

- 2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,
- 2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,
- 2.2.2.4 gegen Beteiligungen,
- 2.2.2.5 gegen Sondervermögen,
- 2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,
- 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens,
- 2.4 Liquide Mittel,
- 3. Aktive Rechnungsabgrenzung,
zu gliedern und nach Maßgabe des § 43 Abs. 7 um den Posten
- 4. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag
zu ergänzen.

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

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

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

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

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

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

Zu § 41:

Diese Vorschrift bestimmt die Inhalte der jährlichen Bilanz der Gemeinde und deren Gliederung. Sie werden nachfolgend erläutert. Weil aber die Eröffnungsbilanz die erste Bilanz der Gemeinde darstellt und diese einen wesentlichen Bestandteil des neuen Rechnungswesens für Gemeinden bildet, sind zur Information über die einzelnen Bilanzposten nicht nur die nachfolgenden Erläuterungen, sondern auch die Erläuterungen zu den Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung „Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz“ heranzuziehen. Die Besonderheiten für die Eröffnungsbilanz gegenüber der jährlichen Bilanz werden insbesondere durch § 55 „Besondere Bewertungsvorschriften“, § 56 „Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen“ und § 57 „Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz“ deutlich.

Vor diesem Hintergrund ist bei den Erläuterungen zu den einzelnen Bilanzposten dieser Vorschrift und bei den weiteren mit der Bilanz zusammenhängenden Vorschriften im Einzelnen auf detaillierte Verweise verzichtet worden. Dies erfordert, sich bei jedem Sachthema dieser Vorschrift auch über Erläuterungen zu den Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung zu informieren.

1. Zu Absatz 1:

Die Bilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Abschlussstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppelischen 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	
Aktiva	Passiva
<ul style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ul style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 1 Umlaufvermögen <ul style="list-style-type: none"> 1.1 Vorräte 1.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 1.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ul style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ul style="list-style-type: none"> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 53 „Bilanzgliederungsschema“

Die Gliederung orientiert sich größtenteils an den Vorschriften des kaufmännischen Rechnungswesens. Diese können jedoch wegen der gesetzlich bestimmten gemeindlichen Aufgaben nicht vollständig übernommen werden. Es ist unter Einbeziehung der kommunalen Besonderheiten und aus Gründen der Ländereinheitlichkeit deshalb eine eigene Bilanzgliederung festgelegt worden, deren Posten in den Absätzen 3 und 4 dieser Vorschrift bestimmt sind. Diese Vorgabe legt eine Mindestgliederung für die gemeindliche Bilanz fest, die einerseits aus der Umsetzung der sonstigen Vorschriften zu erweitern und andererseits aus örtlichen Bedürfnissen heraus veränderbar ist.

Die Gliederung der Bilanz erfolgt dabei auf ihren beiden Seiten nach Fristigkeiten. Auf der Aktivseite der Bilanz wird das Vermögen der Gemeinde mit den zum Abschlussstichtag ermittelten Werten angesetzt. Dabei wird zwischen Anlagevermögen (langfristig) und Umlaufvermögen (kurzfristig) unterschieden und die Mittelverwen-

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

derung 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 die Mittelherkunft bzw. die Finanzierung des Vermögens der Gemeinde offengelegt und dokumentiert.

Die Vergleichbarkeit der gemeindlichen Jahresabschlüsse erfordert es, die Posten der Bilanz für die Gemeinden verbindlich festzulegen. Daraus sind die Kontengruppen in den Kontenklassen 0, 1, 2 und 3 im NKF-Kontenrahmen entwickelt worden (vgl. nachfolgende Abbildung).

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 54 „Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“

Mit diesem Kontenrahmen wird den Gemeinden noch ein ausreichender Spielraum für die weitere Ausgestaltung der Bilanz sowie für die Einrichtung von Bestandskonten gelassen. Dabei ist zu beachten, dass auf die Kontengruppe bzw. 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 müsste bestimmt werden, ob und in welchem abgegrenzten Zeitraum die Gemeinde die durch die Aufgabenverlagerung verursachten Aufwendungen auf der Aktivseite der Bilanz ansetzen und abschreiben darf.

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 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.

2. Zu Absatz 2:

Die Bilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Bilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen die Posten auf der Aktivseite nicht mit den Posten auf der Passivseite, aber auch Grundstücksrechte dürfen nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit die Bilanzverschleierung.

3. Zu den Absätzen 3 und 4:

Durch die Vorschriften dieser beiden Absätze 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 nur die summenmäßigen Wertansätze für das Anlagevermögen und das Umlaufvermögen zu zeigen und auf der Passivseite lediglich das Eigenkapital, die Sonderposten, die Rückstellungen und die Verbindlichkeiten nur insgesamt auszuweisen. Auch wenn bei beiden Bilanzseiten die Rechnungsabgrenzungsposten vorhanden sind, käme die Gemeinde ihren Verpflichtungen zur Bilanzgliederung nicht in einem ausreichenden Maße nach und würde gegen die Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ verstoßen.

Die gemeindliche Bilanz ist nach den Absätzen 3 und 4 mindestens in die dort benannten Posten zu gliedern, jedoch nur insoweit, wie unter den Posten auch Vermögen oder Schulden der Gemeinde anzusetzen sind. Grundsätzlich muss z.B. im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ jeder der dort aufgeführten Posten einen Ansatz enthalten (vgl. Nr. 1.2.3 des Absatzes 3). Verfügt eine Gemeinde z.B. jedoch über keine Brücken und Tunnel und Gleisanlagen müssen diese beiden Bilanzposten nicht zwingend einen „Null-Ansatz“ ausweisen. Ein solcher Ansatz ist nur erforderlich, wenn im vorhergehenden Haushaltsjahr unter diesen Posten ein Betrag ausgewiesen wurde. Die beiden Posten können entfallen. Eine solche Verkürzung der Bilanzgliederung trägt zur besseren Lesbarkeit der Bilanz bei und 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 im o.a. Beispiel nur noch ein Wertansatz im Bilanzbereich „Infrastrukturvermögen“ vorhanden ist. 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 der Hinweis auf eine Mitzugehörigkeit zu anderen Posten, wenn Vermögensgegenstände oder Schulden unter mehrere Posten der Bilanz fallen, stellt dies in diesem Fall keine 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. Deshalb ist die in § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO

NRW getroffene Vorgabe für eine Mindestgliederung der Bilanz sachgerecht und gewährleistet die notwendige Transparenz über die wirtschaftliche Lage der Gemeinde (vgl. Erläuterung zu Absatz 7 dieser Vorschrift).

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). Ergänzend dazu wird auf die Erläuterungen zu den Vorschriften des achten Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung „Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz“ sowie auf die nachfolgend zu den einzelnen Posten der Bilanz gegebenen Erläuterungen verwiesen.

Die Inhalte der Posten der Bilanz nach § 41 Abs. 3 und 4 GemHVO NRW werden nachfolgend, getrennt nach der Aktivseite (Absatz 3) und der Passivseite (Absatz 4) der Bilanz erläutert.

4. Zu Absatz 3:

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 Vermögensgegenstände nur zur kurzfristigen Nutzung, zum Verbrauch oder zur Veräußerung 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 unter dem Umlaufvermögen anzusetzen.

4.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen aus einem Kauf- oder Tauschvorgang entstanden sein müssen. Diese Güter müssen außerdem bewertungsfähig sein, z.B. Konzessionen, Lizenzen, EDV-Software. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Abs. 1 GemHVO NRW). Grundstücksgleiche Rechte gehören dagegen zum unbeweglichen Anlagevermögen. Die immateriellen Vermögensgegenstände sind der Kontengruppe 01 zugeordnet.

4.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem und beweglichem Sachanlagevermögen vorgenommen. Bei den unbeweglichen Sachanlagevermögen stellen die öffentlichen Liegenschaften einen großen Teil des Vermögens der Gemeinde dar, die im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen sind. Dazu wird dann jeweils entsprechend ihrer Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung eine weitere Untergliederung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen.

Als Sachanlagen sind unbebaute Grundstücke mit ihrem Wert anzusetzen. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Die unbebauten Grundstücke sind der Kontengruppe 02 zugeordnet.

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 grundstücksgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück unter diesem Posten abzubilden. Die bebauten Grundstücke sind der Kontengruppe 03 zugeordnet.

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 der Kontengruppe 04 zugeordnet.

Außerdem sind im Bilanzbereich „Sachanlagen“ unter den dafür bestimmten Posten mit ihrem Wert anzusetzen

- Bauten auf fremdem Grund und Boden, die entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, sondern ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag, beinhalten (Kontengruppe 05);
- Kunstgegenstände und Kulturdenkmäler, die Bau- und Bodendenkmäler umfassen, die nicht zu den Gebäuden gehören (Kontengruppe 06);
- Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge, zu den neben den Anlagen und Maschinen sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen sowie die marktgängigen Fahrzeuge und die kommunalen Spezialfahrzeuge gehören (Kontengruppe 07);
- Betriebs- und Geschäftsausstattungen mit den Einrichtungsgegenständen der Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge (Kontengruppe 08);
- geleistete Anzahlungen der Gemeinde, die geldlichen Vorleistungen der Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen beinhalten (Kontengruppe 09);
- Anlagen im Bau, die noch nicht fertig gestellte Sachanlagen als Sammelposten auf einem eigenen oder fremden Grundstück umfassen (Kontengruppe 09).

Alle im Bilanzbereich „Sachanlagen“ aufgeführte Vermögensgegenstände sind in den Anlagenspiegel aufzunehmen, um die Entwicklung des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert aufzuzeigen.

3.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

Unter den Finanzanlagen werden die Werte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Unternehmensverbindungen sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Daher werden hier die wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde (Verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen) in öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Form sowie die Wertpapiere des Anlagevermögens und die Ausleihungen angesetzt. Die Anstalten des öffentlichen Rechts (AÖR) und die Zweckverbände, auch die Sparkassenzweckverbände, gehören zu den öffentlich-rechtlichen Organisationen, die je nach Einfluss der Gemeinde wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung anzusetzen sind.

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 Aufsichtsgremiums zu bestellen oder abzuberufen 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 der Kontengruppe 10 zugeordnet.

Die Sparkassen in der Trägerschaft der Gemeinden könnten in der gemeindlichen Bilanz als verbundene Unternehmen erfasst werden. Sie sind nach § 3 des Sparkassengesetzes ein Wirtschaftsunternehmen der Gemeinde. Der Gesetzgeber hat die Sparkassen aber nicht dem Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss zugerechnet. Eine Sparkasse stellt zwar eine Vermögensmasse dar, diese ist jedoch nicht der Haushaltswirtschaft der Gemeinden zuzurechnen. Daher soll die Sparkasse derzeit nicht als Vermögenswert in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Dieser Verzicht auf einen Wertansatz in der Bilanz der Gemeinde sollte jedoch nicht dazu führen, gänzlich auf Angaben zu der Trägerschaft für eine Sparkasse zu verzichten. Eine derartige Angabe im Anhang kann auch im Zusammenhang mit der Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband gemacht werden.

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 der Gemeinde sind der Kontengruppe 11 zugeordnet.

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. Weil im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ grundsätzlich nur gemeindliche Beteiligungen mit eigenem Rechnungskreis anzusetzen sind, sind hier das Gemeindegliedervermögen sowie das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen nicht anzusetzen, denn sie sind im Haushalt der Gemeinde enthalten. Dieses gemeindliche Vermögen ist vielmehr unter den übrigen Bilanzposten bei der jeweils betreffenden Vermögensart anzusetzen. 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 Angabe und Erläuterung.

Die als Sondervermögen anzusetzenden Vermögen der Gemeinde sind der Kontengruppe 12 zugeordnet. Das Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW) einer Gemeinde zählt nicht zu den Sondervermögen und ist auch nicht in der Bilanz zu aktivieren.

Als Wertpapiere des Anlagevermögens sind Wertpapiere anzusetzen, die ohne Beteiligung zu sein oder ohne zu Anteilen an verbundene Unternehmen zu gehören, dazu bestimmt sind, als Kapitalanlage dauernd der Aufgabenerfüllung der Gemeinde zu dienen, z. B. Wertpapiere mit Gewinnbeteiligung oder festverzinsliche Wertpapiere. Die Wertpapiere des Anlagevermögens sind der Kontengruppe 14 zugeordnet.

Als Ausleihungen werden langfristige Forderungen der Gemeinde bezeichnet, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden, z.B. Darlehen. Ausleihungen an verbundene Unternehmen, Beteiligungen und Sondervermögen werden gesondert ausgewiesen, um die finanziellen Verflechtungen zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen transparent zu machen. Diese Differenzierung erleichtert zudem die Aufstellung des Gesamtabschlusses.

Unter „Finanzanlagen“ sind auch Rückdeckungsansprüche der Gemeinde, die durch den Abschluss einer Kapitalversicherung, z.B. „Beamtenpensionsversicherung“, entstehen, anzusetzen. 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 tatsächlich zur Auszahlung gelangen. 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. Zu dem Thema „Beamtenpensionsversicherung“ vgl. Erläuterung Nr. 1.5 zu § 36 Abs. 1 GemHVO NRW).

4.4 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Dieser Posten des Umlaufvermögens umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie darauf geleisteten Anzahlungen. Aus der Gesamtsicht der gemeindlichen Verwaltung sind diese Gegenstände eher unbedeutend. In einzelnen Bereichen, z.B. im Baubereich, im Entsorgungsbereich oder im Straßenreinigungsbereich, können diese jedoch von Bedeutung sein. Solange Vorräte gelagert werden, stellen die Auszahlungen für ihre Beschaffung keinen Ressourcenverbrauch dar.

In der Bilanz sind geleistete Anzahlungen auf Vorräte gesondert anzusetzen. Unter diesem Posten sind Zahlungen der Gemeinde anzusetzen, die an Dritte auf Grund abgeschlossener Lieferungs- oder Leistungsverträge erfolgt sind, wo aber die Lieferung oder Leistung noch aussteht. Dieser Posten ist aufzulösen, wenn die Lieferung oder Leistung erfolgt ist. Die Vorräte sind der Kontengruppe 15 zugeordnet.

4.5 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

Dieser Posten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen der Gemeinde untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z.B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Diese Forderungsgliederung soll u.a. dazu beitragen, den Grundsätzen der Finanzmittelbeschaffung nach § 77 GO NRW gerecht zu werden.

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 Bilanzstichtag muss jede Forderung von der Gemeinde einer individuellen Risikoprüfung unter Beachtung des § 26 GemHVO NRW unterzogen und ggf. in der geschätzten Höhe des Ausfalls abgeschrieben werden (Grundsatz der Einzelbewertung).

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.

Unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ sind Vermögenswerte des gemeindlichen Umlaufvermögens zu bilanzieren, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, z.B. Gehalts- und Reisekostenvorschüsse, Schadenersatzansprüche.

Die öffentlich-rechtlichen Forderungen und die Forderungen aus Transferleistungen sind der Kontengruppe 16 und die privatrechtlichen Forderungen sowie die sonstigen Vermögensgegenstände sind der Kontengruppe 17 zugeordnet.

4.6 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Weil unter den Finanzanlagen nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen sind, aber wegen ihrer Zweckbestimmung auch Wertpapiere dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, werden diese gesondert angesetzt. Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr. Die Wertpapiere des Umlaufvermögens sind der Kontengruppe 14 zugeordnet, müssen aber getrennt von den Wertpapieren des Anlagevermögens erfasst werden.

4.7 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 (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. Auch Erkenntnisse aus der Finanzrechnung müssen einbezogen werden.

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 bestehen. Aber auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Gemeinde befinden, sind hierunter zu erfassen. Die liquiden Mittel sind der Kontengruppe 18 zugeordnet.

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.

4.8 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Auf der Aktivseite der Bilanz 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). Die aktive Rechnungsabgrenzung ist der Kontengruppe 19 zugeordnet.

4.9 Zu Nummer 4 (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 (vgl. § 43 Abs. 7 GemHVO NRW).

5. Zu Absatz 4:

Die Passivseite 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 vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300).

5.1 Zu Nummer 1 (Eigenkapital)

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Es stellt den Gegenwert für bereits getätigte Investitionen dar oder steht noch für Investitionen zur Verfügung. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, Sonderrücklagen, Ausgleichsrücklage und Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag unterteilt. Dabei ergibt sich der Wert der allgemeinen Rücklage aus der Differenz der Aktivposten zu den übrigen Passivposten. Er hängt somit von der Bewertung der anderen Bilanzposten ab. Das Eigenkapital ist der Kontengruppe 20 zugeordnet.

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. Wenn ausreichend sicher ist, dass der Rat nicht von der vorgeschlagenen Ergebnisverwendung abweicht, bestehen keine Bedenken, die Ergebnisverwendung bereits in der vorgelegten Bilanz darzustellen und dabei auch einen „Bilanzgewinn“ auszuweisen.

5.2 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

Es werden investive Zuwendungen und Beiträge als Sonderposten passiviert, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde nicht frei verwendet werden dürfen (vgl. § 43 Abs. 5 GemHVO NRW). Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Zuwendungen projektbezogen oder pauschal gewährt werden. Es muss sich dabei 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.

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.

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.

Außerdem sind auch für rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen, bei denen durch den Stifter Vermögensgegenstände mit einer bestimmten Zweckbindung (Stifterwillen) der Gemeinde zu Eigentum übertragen werden, Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu bilden.

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 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.

Auch die entstandenen Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen, die nach § 6 KAG in die nächste Gebührenkalkulation einzustellen sind, sind als Sonderposten „für den Gebührenaussgleich“ anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 6 GemHVO NRW). Die Sonderposten sind der Kontengruppe 23 zugeordnet.

5.3 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

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.

Die Rückstellungen sind nach Arten den Kontengruppen 25 „Pensionsrückstellungen“, 26 „Rückstellungen für Deponien und Altlasten“, 27 „Instandhaltungsrückstellungen“ und 28 „Sonstige Rückstellungen“ zugeordnet.

5.4 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

Der Bilanzausweis der Verbindlichkeiten orientiert sich im Wesentlichen an den Arten der Verbindlichkeiten, z.B. aus Krediten, aus Lieferungen und Leistungen, aus Transferleistungen, und verlangt bei den Krediten für Investitionen eine weitere Gliederung nach Gläubigern. 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. Die Verbindlichkeiten sind den Kontengruppen 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.

Im Anhang sind zu den Verbindlichkeiten auch zinsbezogene und währungsbezogene Derivatgeschäfte, die im Zusammenhang mit einem Kredit angeschlossen wurden, anzugeben.

Wenn die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten hat, sie aber noch nicht den dadurch zu finanzierenden Vermögensgegenstand in Betrieb genommen hat, muss sie bereits diese Zuwendungen passivieren. Dies soll unter einem gesonderten Bilanzposten erfolgen, denn dadurch werden Vorleistungen des Zuwendungsgebers gegenüber den noch ausstehenden Leistungen der Gemeinde (Beschaffung von Vermögensgegenständen) zutreffend bilanziert. Erhaltene Zuwendungen führen vor ihrer Verwendung zu Verbindlichkeiten der Gemeinde. Außerdem besteht i.d.R. bei einer nicht entsprechenden Verwendung der Zuwendung grundsätzlich eine Rückzahlungspflicht gegenüber dem Zuwendungsgeber. Dieser Sachverhalt wird durch einen Ansatz unter dem Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ transparent gemacht, der zwischen den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und den sonstigen Verbindlichkeiten einzuordnen ist. Erst mit der Inbetriebnahme des Vermögensgegenstandes darf durch eine Umschichtung auf der Passivseite der Bilanz der Sonderposten gebildet werden.

5.5 Zu Nummer 5 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Auf der Passivseite der Bilanz werden Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, 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 (vgl. Erläuterungen zu § 42 Abs. 3 GemHVO NRW). Die passive Rechnungsabgrenzung ist der Kontengruppe 39 zugeordnet.

6. Zu Absatz 5:

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“ bei den betreffenden Posten erfolgen. 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.

7. Zu Absatz 6:

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.

8. Zu Absatz 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.

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. Ein 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.

9. Zu Absatz 8:

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 vom 24.02.2005, SMBI. 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) Ist der Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher als der Auszahlungsbetrag, so darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können.

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

Zu § 42:

Die Notwendigkeit einer Rechnungsabgrenzung ergibt sich, 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, ein Aufwendungen oder Erträge jedoch erst späteren Haushaltsjahren zuzurechnen sind. Dabei muss diese Zeit kalendermäßig bestimmbar, d.h. die Dauer muss berechenbar sein. Nur für derartige transitorische Vorgänge dürfen von der Gemeinde Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden.

Rechnungsabgrenzung		
	Transitorische Posten	<i>(Keine antizipativen Posten 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 55 „Formen der Rechnungsabgrenzung“

Dagegen sind so genannte antizipative Rechnungsabgrenzungsposten nicht zulässig. Solchen Posten liegen Geschäftsvorfälle zu Grunde, bei denen die Aufwendungen oder Erträge dem Haushaltsjahr vor dem Abschlussstichtag zugerechnet werden, die Ausgaben oder Einnahmen jedoch erst nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Bei diesen Geschäftsvorfällen werden die Aufwendungen oder Erträge im richtigen Haushaltsjahr erfasst. Für die periodenübergreifenden Ausgaben oder Einnahmen werden keine Rechnungsabgrenzungsposten benötigt, vielmehr erfolgt die zeitliche Abgrenzung durch das Ansetzen unter den Posten „Forderungen“ oder „Verbindlichkeiten“ in der gemeindlichen Bilanz.

Bei der Rechnungsabgrenzung ist immer nach aktiven und passiven Bilanzposten zu unterscheiden. 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.

1. Zu Absatz 1 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Auf der Aktivseite der Bilanz werden Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Ausgaben vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Aufwendungen für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). 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. 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.

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 der Geldhingabe. Die Festlegung von Verwendungszweck und Zweckbindungsfrist bei der Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde 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. Die geleisteten Zuwendungen können daher für die Gemeinde Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem betroffenen Haushaltsjahr darstellen und sind dann als Vermögensposition unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen und entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aufzulösen.

2. Zu Absatz 2:

Die Vorgaben zur aktiven Rechnungsabgrenzung gelten z.B. auch, wenn ein Rückzahlungsbetrag einer Verbindlichkeit höher ist als der Auszahlungsbetrag. In diesem Fall darf der Unterschiedsbetrag in den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aufgenommen werden. Der Unterschiedsbetrag ist dann durch planmäßige jährliche Abschreibungen aufzulösen, die auf die gesamte Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt werden können. 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.

3. Zu Absatz 3 (Passive Rechnungsabgrenzung):

Auf der Passivseite der Bilanz werden Rechnungsabgrenzungsposten angesetzt, wenn Einnahmen vor dem Abschlussstichtag eines Haushaltsjahres geleistet werden, diese aber Erträge für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen (transitorische Posten). Dabei wird der Teil der Zahlung für die Folgeperioden durch die Einstellung in den Rechnungsabgrenzungsposten abgegrenzt und im Folgejahr bzw. in den Folgejahren anteilmäßig aufgelöst. 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 des transitorischen Rechnungsabgrenzungspostens ist es daher, dass ein konkreter Bezug der Einnahmen im abgelaufenen Haushaltsjahr auf einen konkreten künftigen Zeitraum von Haushaltsjahren bestehen muss. Dies kann z.B. bei Vorauszahlungen von Miete und Pacht, oder durch andere einmalige Entgelte durch Dritte gegeben sein. Fehlt ein solcher konkreter Bezug, so sind derartige Geschäftsvorfälle nicht als Rechnungsabgrenzungsposten bilanzierungsfähig.

Bei der Bildung von passiven Rechnungsabgrenzungsposten muss beachtet werden, dass ein Ertrag erst vorliegt, wenn das Eigenkapital durch einen Geschäftsvorfall erhöht wird. Der Ertrag ist erst dann realisiert, wenn die geschuldete Gegenleistung erbracht wird. Werden nämlich Vorauszahlungen an die Gemeinde für mehrere Perioden geleistet, so sind die Beträge für die einzelnen Jahre abzugrenzen und eine anteilige Auflösung der gebildeten Rechnungsabgrenzungsposten vorzunehmen.

Ob das Erfordernis einer Rechnungsabgrenzung auch bei den für Gemeinden typischen Friedhofsgebühren 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. 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.

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.

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 ausgeglichener Gebührenrechnung haushaltsmäßig eine „Unterdeckung“ im betreffenden Produktbereich entsteht. Dies war in der Vergangenheit oftmals so, jedoch nur 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.

Dies zeigt insgesamt, dass aus den unterschiedlichen Zwecksetzungen heraus Unterschiede zwischen dem Haushaltsrecht und dem Abgabenrecht bestehen. Das NKF verlangt - wie das bisherige Haushaltsrecht - keine Identität zwischen dem Haushaltsrecht und Abgabenrecht der Gemeinden.

Zu weiteren Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 43

Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten

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

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

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

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

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

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

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

Zu § 43:**1. Zu Absatz 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):**

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen lediglich innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden. Ein entgeltlicher Erwerb von immateriellen Vermögensgegenständen findet statt, wenn bei diesem Geschäft das Entgelt als Gegenleistung für den Vermögensübergang von einem Dritten auf die Gemeinde gezahlt wird.

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 Aktivie-

zung vorzunehmen, wenn wegen der geleisteten Zuwendung dem Zuwendungsempfänger eine Gegenleistungsverpflichtung auferlegt wurde, die er in einem bestimmten Zeitraum zu erfüllen hat. Diese Gegenleistungsverpflichtung ist dann unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen. Werden Dritten gemeindliche Zuwendungen ohne besondere Verpflichtungen gewährt, besteht keine Aktivierungsmöglichkeit für die Gemeinde. Derartige geleistete Zuwendungen sind als Transferaufwendungen zu qualifizieren und in der Ergebnisrechnung als Aufwendungen zu erfassen.

2.1 Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer

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.

2.2 Gegenleistungsverpflichtung des Dritten

Die Festlegung von Verwendungszweck und Zweckbindungsfrist bei der Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde löst grundsätzlich eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten als Zuwendungsempfänger aus. 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. Daraus entsteht eine Gegenleistungsverpflichtung des Dritten, die durch die Gemeinde aktivierbar ist, deren Umfang unter Berücksichtigung des Zuwendungsbetrages und der zeitlichen Bindung, die ggf. mit der festgelegten Zweckbindungsfrist identisch sein kann, zu bestimmen ist.

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. Es ist deshalb sachgerecht, die Gegenleistungsverpflichtung entsprechend den geleisteten Finanzausgaben der Gemeinde zu bewerten, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem betroffenen Haushaltsjahr darstellt. Dies hat zur Folge, dass die Gegenleistungsverpflichtung als Vermögensposition unter dem Bilanzposten „Aktive Rechnungsabgrenzung“ anzusetzen und entsprechend der Erfüllung durch den Dritten aufzulösen ist.

2.3 Transferaufwendungen

Mit der Gewährung von Zuwendungen durch die Gemeinde zur finanziellen Unterstützung eines Dritten wird der Gemeinde kein Recht wie aus einem Kauf- oder Tauschvertrag eingeräumt. Es entsteht kein Nutzungs- oder Bezugsrecht, das als immaterieller Vermögensgegenstand zu qualifizieren wäre. Gewährte Zuwendungen durch die Gemeinde ohne Gegenleistungsverpflichtung dürfen deshalb nicht aktiviert bzw. nicht unter dem Bilanzposten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ angesetzt werden.

Liegt das wirtschaftliche Eigentum nicht bei der Gemeinde und besteht auch für den Dritten als Zuwendungsempfänger keine Gegenleistungsverpflichtung gegenüber der Gemeinde, stellen die gewährten Zuwendungen für die Gemeinde Aufwendungen dar, die in der Ergebnisrechnung unter der Position „Transferaufwendungen“ nachzuweisen sind.

2.4 Zusammenfassung

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. 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 aufzeigen.

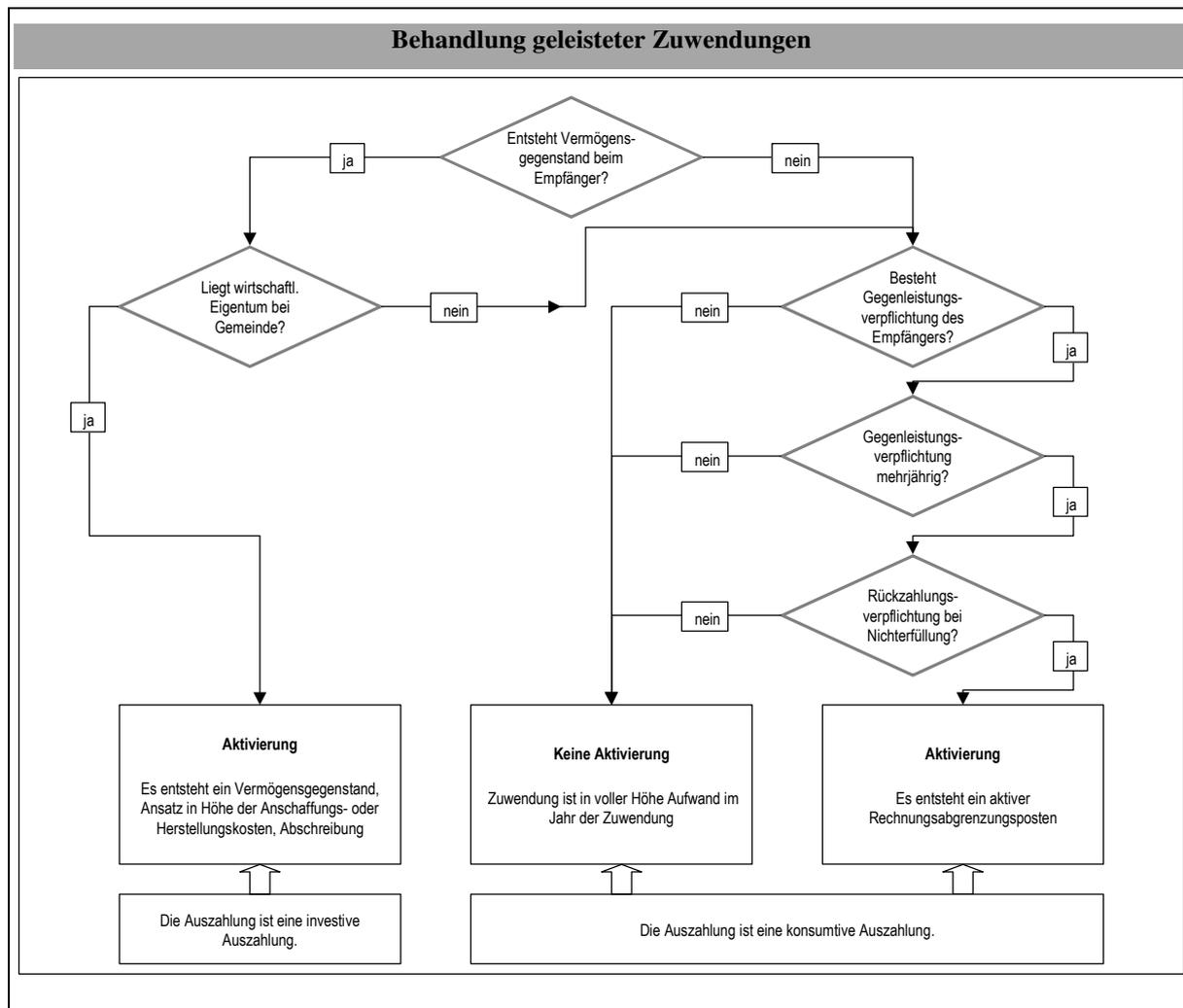


Abbildung 56 „Behandlung geleisteter Zuwendungen“

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 Ermächtigungs-

übertragung, 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 (Sonderrücklage):

Zuwendungen, die Gemeinden für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne erhalten, sind als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, wenn deren ertragswirksame Auflösung der Zuwendungsgeber ausgeschlossen hat. Dafür dürfen dann keine Sonderposten gebildet werden. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sind sie vielmehr, 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 angesetzt werden.

Es war geboten, den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern (Satz 2). Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass eine Separierung der Mittel nicht mehr erforderlich ist. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Der Satz 4 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 kann durch gesetzliche Vorschriften bestimmt sein, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

Ein solcher gemeindlicher Sachverhalt ist anzunehmen, wenn eine Gemeinde einen ihrer Aufgabenbereiche ganz oder teilweise in eine rechtlich selbstständige örtliche Stiftung (kommunale Stiftung) überführt hat. Als solche kommunalen Stiftungen sind rechtsfähige Stiftungen nach § 80 des Bürgerlichen Gesetzbuches (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 die Gemeinde das Stiftungsvermögen wie die anderen Vermögen der Gemeinde für ihre Zwecke in Anspruch nehmen 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 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 Stiftung der Gemeinde eine Sonderrück-

lage 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 Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen. Die für die Bilanzierung zu beachtenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung stehen einer solchen Auslegung des Stiftungsrechts und die daran anknüpfende Vorgehensweise für die Erfassung solcher Stiftungen in der gemeindlichen Bilanz nicht entgegen.

5. Zu Absatz 5 (Sonderposten):

5.1 Allgemeines

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.

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.

5.2 Passivierung von erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen für Inbestitionen

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 Eigenkapital-

charakter. 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.

Wenn die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten, sie aber noch nicht den dadurch zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, muss sie gleichwohl im Jahresabschluss diese erhaltene Zuwendungen passivieren. Weil die Zuwendungsmittel in einem solchen Fall noch nicht zweckentsprechend verwandt wurden, dürfen sie noch nicht als Sonderposten in der 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. Die noch nicht zweckentsprechend verwendeten Zuwendungsmittel sollen von der Gemeinde deshalb wie Verbindlichkeiten behandelt und 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 Vorgehensweise ist auch mit der Bilanzierung von Geschäftsvorfällen auf der Aktivseite der Bilanz vergleichbar. Dort sind Vorleistungen der Gemeinde auf künftige Vermögensgegenstände unter den Bilanzposten „Geleistete Anzahlungen, Anlagen im Bau“ anzusetzen. Solche gemeindlichen Leistungen dürfen auch noch nicht unter den betreffenden Bilanzposten der vorgesehenen Vermögensgegenstände angesetzt werden. Erst durch die Aktivierung des Vermögensgegenstandes 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 vorzunehmen ist (Passivtausch). Diese Vorgehensweise macht den aktuellen Stand zur Verwendung der erhaltenen Zuwendungen transparent und entspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung.

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.

Gebildete Sonderposten sind regelmäßig über die Nutzungsdauer der zuwendungsfinanzierten abnutzbaren Vermögensgegenstandes ergebniswirksam aufzulösen. Die für die Vermögensgegenstände bestimmte Abschreibungsdauer sowie die Abschreibungsmethode wirken sich entsprechend auf die Auflösung der Sonderposten aus. 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. 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.

Auch bei nicht abschreibbaren Anlagegütern (Grund und Boden) ist ein Sonderposten zu bilden. Er ist in der Bilanz anzusetzen und bleibt unverändert bestehen, solange die Gemeinde den betreffenden Vermögensgegenstand, z.B. ein unbebautes Grundstück, wirtschaftlich besitzt. Die im Handelsrecht mögliche Absetzung der erhaltenen Zuwendung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines solchen Vermögensgegenstandes kommt u.a. wegen des zu beachtenden Bruttoprinzips nicht in Betracht. In den gemeindlichen Haushalten sollen auch die Finanzquellen nachvollziehbar dargestellt werden.

5.3 Bilanzierung von pauschal gewährten investiven Zuwendungen

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 Feuereschutzes vorgenommen. Für solche investiven Zuwendungen des Landes für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen der Gemeinde sind in der Bilanz die entsprechenden Sonderposten zu bilden.

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 zur Verfügung gestellten Finanzmittel. Diese Festlegung bindet die Gemeinde zu einer entsprechenden haushaltsmäßigen Behandlung und beschränkt den Einsatz auf die Investitionstätigkeit. Der Hauptzweck einer solchen investiven Zuwendung an eine Gemeinde besteht in der Mitfinanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen für die Gemeinde. Dies bedingt, dass die erhaltenen Mittel innerhalb der Finanzrechnung entsprechend zu erfassen und nachzuweisen sind und nicht unmittelbar in der Ergebnisrechnung ertragswirksam vereinnahmt werden dürfen.

Auch beim Einsatz der Sportpauschale, die im Sportbereich investiv einzusetzen ist, muss entsprechend verfahren werden, d.h. nach erst zweckentsprechende Verwendung sind auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz entsprechende Sonderposten anzusetzen.

Entsprechend der eingesetzten investiven Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen aus der Schulpauschale müssen Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden. Nur soweit diese Investitionspauschale in zulässiger Weise für die laufende Verwaltungstätigkeit verwendet wird, darf eine unmittelbare ertragswirksame Vereinnahmung periodengerecht erfolgen. Dies gilt entsprechend für die Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe und -pflege, die in erster Linie für Verbesserungsmaßnahmen in den benannten Aufgabenbereichen einzusetzen ist.

Die Gewährung der Brandschutzpauschale durch das Land beinhaltet, dass die Mittel für Investitionsmaßnahmen im Feuerwehrbereich verwendet werden müssen. Dafür müssen in der gemeindlichen Bilanz ebenfalls entsprechend der Verwendung die erforderlichen Sonderposten gebildet werden.

Bei den mit Pauschalen geförderten Aufgabenbereichen hat die Festlegung des Zuwendungsgebers auf die Verwendung der Pauschale für Investitionen zur Folge, dass in Höhe der verwendeten Zuwendung Sonderposten zu bilden sind. Diese sind entsprechend der Abnutzung (Abschreibung) der beschafften Vermögensgegenstände ertragswirksam aufzulösen. Die Gemeinde hat daher die erhaltenen Zuwendungen auf die damit finanzierten Vermögensgegenstände zu verteilen. Die erforderliche Zuordnung steht im Ermessen und der Verantwortung der Gemeinde. Sie muss dafür nicht zwingend eine detaillierte Aufteilung der erhaltenen Zuwendungen vornehmen, um allen im Haushaltsjahr damit beschafften Vermögensgegenständen auch Anteile zuzuordnen. Es ist vielmehr unter dem Gesichtspunkt der Wesentlichkeit angemessen, die Aufteilung der erhaltenen Zuwendung nach dem Schwerpunktprinzip vorzunehmen und entsprechend die Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

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. Erst das Land als Zuwendungsgeber, z.B. durch das GFG oder im Zuwendungsbescheid bestimmt, dass eine ertragswirksame Auflösung der gewährten Zuwendungen nicht zulässig ist, müssen diese von der Gemeinde nach den Vorgaben in § 36 Abs. 4 GemHVO NRW bilanziert werden. Dies gilt entsprechend, wenn andere Dritte der Gemeinde Zuwendungen gewähren.

5.4 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.

5.5 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.

5.6 Sonderfälle

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.

5.6.1 Grundstückserwerb

Als Sonderfall sind erhaltene Zuwendungen für die Anschaffung eines Grundstückes durch die Gemeinde zu bewerten. Da Grundstücke nicht abnutzbare Anlagegüter darstellen, deren Wert sich nicht durch jährliche Abschreibungen vermindert, können auch die auf Grund der erhaltenen Zuwendung gebildeten Sonderposten nicht entsprechend aufgelöst werden. Dies hat zur Folge, dass die aus einer solchen Zuwendung gebildeten Sonderposten nicht aufgelöst werden dürfen und so lange unverändert zu bilanzieren sind, wie die Gemeinde über die betreffenden Grundstücke verfügt. Erst mit der Veräußerung eines Grundstückes und dessen Abgang ist der Ansatz des betreffenden Sonderpostens in das Eigenkapital umzuschichten.

5.6.2 „Stellplatzabgabe“

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. Unter der Annahme, dass mit den erhaltenen Mitteln aktivierungsfähige und der Abschreibung unterliegende Anlagegüter angeschafft werden, können von Anfang an entsprechende Werte für Sonderposten in der Bilanz angesetzt werden. Diese Sonderposten unterliegen jedoch der Einschränkung, dass sie erst dann ergebniswirksam aufgelöst werden dürfen, wenn entsprechend dem Zweck abnutzbare Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt wurden. Diese Vorgehensweise muss im Anhang angegeben und hinsichtlich des Umfangs, und soweit bereits in die mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung einbezogen, erläutert werden.

5.6.3 „Öko-Konto“

Auch aus Zahlungen Dritter aus umweltrechtlichen Gründen, z.B. für Ersatzmaßnahmen nach dem Bundesnaturschutzgesetz, werden wie bei der Stellplatzabgabe nicht immer von Anfang an abnutzbare Vermögensgegenstände angeschafft oder hergestellt. Da auch bei solchen Zahlungen keine grundsätzliche Rückzahlungsverpflichtung der Gemeinde besteht, kann auch zu dem Zeitpunkt, zu dem noch keine Verwendung der erhaltenen Mittel erfolgt ist, bereits ein Sonderposten in der Bilanz angesetzt werden. Die haushaltsmäßige Behandlung kann wie unter Nr. 5.6.2 beschrieben erfolgen.

5.6.4 Festwerte

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.

5.6.5 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.

5.6.6 Rechtlich unselbstständige örtliche 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 für die erhaltenen Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt seines Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen und auf der Aktivseite in ihrer Bilanz ansetzen. Entsprechend ist ein 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.

5.7 Gesamtübersicht zu den Verfahrensweisen

Das folgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 80) soll die verschiedenen Verfahrensweisen verdeutlichen:

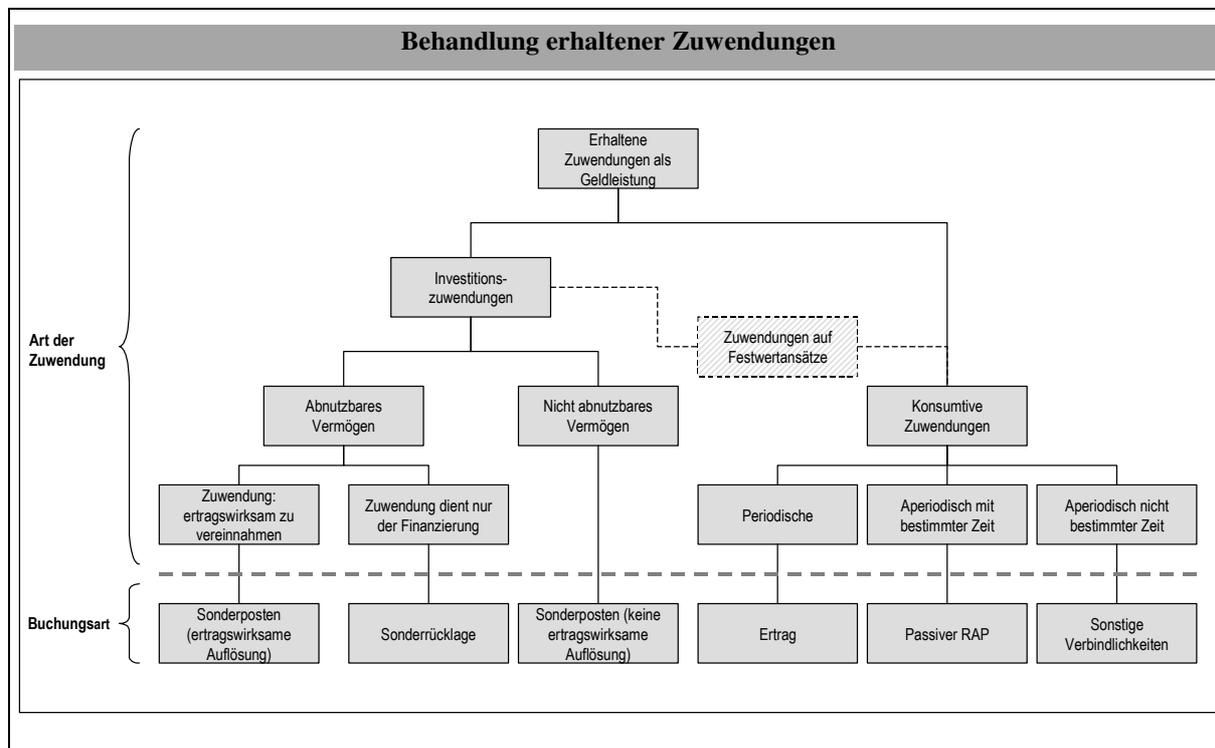


Abbildung 57 „Behandlung erhaltener Zuwendungen“

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).

5.8 Auflösung von Sonderposten

Die Vorschrift sieht vor, dass die Auflösung der in der Bilanz der Gemeinde angesetzten Sonderposten entsprechend der Abnutzung des bezuschussten Vermögensgegenstandes vorzunehmen ist. 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. Die angesetzten Sonderposten sind außerdem in der gleichen Art und Weise planmäßig aufzulösen wie die Abschreibungen des mit dem Sonderposten „verbundenen“ Vermögensgegenstandes. Dies führt haushaltsmäßig dazu, dass den jährlichen Belastungen durch die Aufwendungen aus bilanziellen Abschreibungen die Erträge aus der Auflösung von Sonderposten gegenüber stehen.

Sind in der gemeindlichen Bilanz auch Sonderposten für nicht abnutzbare Vermögensgegenstände der Gemeinde, z.B. Grundstücke u.a., angesetzt worden, bleiben diese unverändert, solange die Gemeinde diese Vermögensgegenstände zu bilanzieren hat. Erst nach einer Veräußerung bzw. dem Abgang dieser Vermögensgegenstände ist der Sonderposten durch Umschichtung ins Eigenkapital (Ausgleichsrücklage oder allgemeine Rücklage) aufzulösen. Entsprechend ist mit Sonderposten in der gemeindlichen Bilanz zu verfahren, die für abnutzbare, aber in einem Festwert zusammengefasste Vermögensgegenstände, angesetzt worden sind. Derartige Vermögensgegenstände unterliegen nicht einer planmäßigen Abschreibung (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW).

6. Zu Absatz 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist daher nur im Anhang anzugeben.

7. Zu Absatz 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Der anzusetzende Aktivposten soll verhindern, dass auf der Passivseite unter dem Posten „Eigenkapital“ ein Negativposten ausgewiesen wird. Diese ergänzende Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht.

Eine Überschuldung der Gemeinde bilanziell betrachtet und 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“, „Sonderrücklagen“, „Ausgleichsrücklage“ und „Jahresüberschuss/-Jahresfehlbetrag“ zu ermitteln ist. Im Falle der Aktivierung eines solchen Postens bedarf es dazu einer ausführlichen Erläuterung im Anhang und im Lagebericht.

8. 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. Das nachfolgende Schema eines Sonderpostenspiegels zeigt im Teil A den Gesamtbetrag am Endes des Vorjahres, die Veränderungen aus dem abgelauenen 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 beigefügt 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 EUR	Laufende Auflösung EUR	Grund- entfallen 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 EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
(Gliederung mindestens wie in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO NRW)					

Abbildung 58 „Sonderpostenspiegel“

Die Gemeinde kann das Schema des Sonderpostenspiegels auf ihre Bedürfnisse übertragen und ausgestalten. Sie kann dazu auch weitere Zusatzinformationen geben.



§ 44 Anhang

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

(2) Gesondert anzugeben und zu erläutern sind:

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

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

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

Zu § 44:

1. Allgemeines

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang als fünftes Element des Jahresabschlusses insbesondere Erläuterungen zu einzelnen Bilanzposten und Ergebnisrechnungspositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz und Ergebnisrechnung bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen. Die Angaben im Anhang müssen daher wahr, klar und übersichtlich sein und so vollständig, dass der Anhang die an ihn gestellte Anforderung erfüllt. Dabei ist auch auf Verständlichkeit im Informationsinteresse Dritter großen Wert zu legen. Auch findet der Grundsatz der Wesentlichkeit Anwendung.

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. 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 erläuterten bedürftigen 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 sowie die dem Anhang beizufügenden Anlagen bilden.

Die grundlegende Gliederungsstruktur für den Anhang sollte möglichst beibehalten werden, um die Nachvollziehbarkeit durch Dritte als Adressaten der kommunalen Rechnungslegung zu erleichtern. Bei der Erarbeitung

und Gestaltung des Anhangs ist zudem der Adressatenkreis des Jahresabschlusses (Rat, Bürgerinnen und Bürger, Aufsichtsbehörde) zu berücksichtigen.

2. Zu Absatz 1:

2.1 Zu den Sätzen 1 und 2:

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 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 ergeben sich zudem insbesondere folgende Bewertungswahlrechte:

- eine Übernahme der für die Gebührenkalkulation 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 voraussichtlich vorübergehender 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 rechtli-

chen 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.

2.2 Zu Satz 3:

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.

Darüber hinaus hat die Verringerung der allgemeinen Rücklage und ihre Auswirkungen auf die weitere Entwicklung des Eigenkapitals eine so erhebliche Bedeutung im Jahreabschluss, dass dies gesondert anzugeben und zu erläutern ist. Die Erläuterungen sollten nicht nur die Auswirkungen auf das abgelaufene Haushaltsjahr, sondern auch auf die Planungsjahre der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung beinhalten.

3. Zu Absatz 2:

In dieser Vorschrift werden eine Vielzahl von Sachverhalten aufgeführt, die im Anhang gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Diese Aufzählung ist nicht abschließend. Die Aufzählung hat einerseits einen konkretisierenden Charakter, andererseits soll sie die Bedeutung wichtiger Sachverhalte hervorheben, denen dann besondere Erläuterungen zu widmen sind. Von da aus besteht keine Konkurrenz zwischen den allgemein gefassten Regelungen und in diesem Absatz aufgezählten einzelnen Erläuterungspflichten. Diese Mindestanforderungen sollen gewährleisten, dass der Anhang die an ihn durch Absatz 1 Satz 1 gestellten Anforderungen auch erfüllen kann.

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.

3.1 Zu Nummer 1:

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. Eine genaue Benennung oder Aufzählung von besonderen örtlichen Umständen, die zu dieser gesonderten Erläuterungspflicht führen, ist 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.

3.2 Zu Nummer 2:

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.

3.3 Zu Nummer 3:

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.

3.4 Zu Nummer 4:

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.

3.5 Zu Nummer 5:

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 Verfahren 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.

tern. Dazu sind die Vermögensgegenstände, bei denen eine abweichende Nutzungsdauer festgelegt wurde sowie die Gründe dafür, anzugeben.

3.6 Zu Nummer 6:

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.

3.7 Zu Nummer 7:

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.

3.8 Zu Nummer 8:

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 solchen Rechtsgeschäften eine besondere Erläuterungspflicht im Anhang.

3.9 Zu den weiteren Angaben:

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),
- Zuschreibungen (§ 35 Abs. 6),
- Vergleichbarkeit der Bilanzansätze (§ 41 Abs. 5),
- neue Bilanzposten (§ 41 Abs. 6),
- die Zusammenfassung von Bilanzposten (§ 41 Abs. 7)
- Kostenunterdeckungen in Gebührenbereichen (§ 43 Abs. 6),
- eine Berichterstattung der Eröffnungsbilanz (§ 57 Abs. 2) u.a.

Die Regelung am Endes des Absatzes 2 darf jedoch nicht dahingehend verstanden werden, dass es nicht zulässig ist, freiwillig weitere wichtige örtliche Sachverhalte anzugeben und zu erläutern, die Auswirkungen auf die Ergebnisrechnung oder auf die Bilanz haben, und nicht verschwiegen werden sollen. Es ist jedoch dafür eine Abwägung vorzunehmen, damit Informationen, die dem Lagebericht vorbehalten sind, nicht in den Anhang übernommen werden oder ggf. auch doppelt zur Verfügung gestellt werden.

Auch sollten zur Finanzrechnung als dritte Komponente des NKF Angaben im Anhang gemacht werden. 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 ist dies gleichwohl sachgerecht. Durch die Finanzrechnung werden die Finanzströme der Gemeinde insgesamt transparent gemacht, so dass diese NKF-Komponente ggf. in einem besonderen Kapitel im Anhang aufgezeigt und hinsichtlich der Auswirkungen auf die wirtschaftliche (Liquiditäts-) Lage der Gemeinde erläutert werden sollte.

4. Zu Absatz 3:

Die Vorschrift, dem Anhang einen Anlagenspiegel, einen Forderungsspiegel und einen Verbindlichkeitspiegel nach den §§ 45 bis 47 GemHVO NRW beizufügen, soll dazu beitragen, das zu vermittelnde Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde klar und verständlich darzustellen. So wird z.B. durch den Verbindlichkeitspiegel auch über die nicht in der Bilanz erscheinenden Haftungsverhältnisse, z.B. Bürgerschaftsverpflichtungen, informiert. Zu weiteren Erläuterungen zum Anlagenspiegel, Forderungsspiegel und Verbindlichkeitspiegel wird auf die Erläuterungen zu den §§ 45 bis 47 GemHVO NRW verwiesen.

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).



§ 45

Anlagenspiegel

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

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

Zu § 45:**1. Zu Absatz 1:**

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Anlagenspiegel die Entwicklung einzelner 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.

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 abgeschrieben 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 abgeschrieben, sind diese Abschreibungen auch unter den Abschreibungen im Anlagenspiegel zu erfassen. Zusätzlich erfolgt wegen der Sofortabschreibung auch eine Angabe unter den Abgängen.

2. Zu Absatz 2:

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 Anlagenvermögens 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 59 „Anlagenspiegel“

Im Anlagenspiegel werden die „historischen“ Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgewiesen. Dies sind die in der Eröffnungsbilanz angesetzten Werte, denn sie gelten als Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die künftigen Haushaltsjahre (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). 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.

Unter den Zugängen und Abgängen werden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Vermögensgegenstände, auch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, ausgewiesen, die im Haushaltsjahr tatsächlich dem Anlagevermögen zugegangen oder wegen ihres Abgangs aus dem Anlagevermögen zu löschen sind. Wenn Vermögensgegenstände im Haushaltsjahr veräußert werden, sind deren historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten unter den Abgängen zu erfassen. Erst im Jahr danach sind jedoch dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten aus dem Anlagenspiegel herauszunehmen.

Unter den Umbuchungen werden Umgliederungen vorhandener Anlagewerte erfasst, z.B. die Umgliederung von Vermögensgegenständen aus „Anlagen im Bau“ nach ihrer Fertigstellung in den entsprechenden Posten des Anlagevermögens. Umbuchungen liegen aber nicht bei Umschichtungen vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen vor. Diese Fälle sind als Abgänge zu erfassen.

Auch sind die Abschreibungen des Haushaltsjahres sowie die Zuschreibungen des Haushaltsjahres im Anlagenspiegel auszuweisen. Erfolgen Zuschreibungen bei den Vermögensgegenständen, so dürfen diese nicht saldiert,

sondern müssen unter Beachtung des Bruttoprinzips gesondert erfasst werden. In den Erläuterungen dazu kann angegeben 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).

Unter kumulierten Abschreibungen sind sämtliche vorgenommenen Abschreibungen, nicht nur die des abgelaufenen Haushaltsjahres, sondern es sind alle Abschreibungen zu erfassen, seit der Vermögensgegenstand mit seinen historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Anlagenvermögen der Gemeinde gehört. Diese kumulierten Abschreibungen sind aber ggf. um vorgenommene Zuschreibungen zu korrigieren. Ist aber ein Vermögensgegenstand durch Abgang oder Umbuchung aus dem Anlagevermögen ausgeschieden, so sind die kumulierten Abschreibungen des Vermögensgegenstandes nicht mehr auszuweisen. Im Anlagenspiegel sind aber noch die Abschreibungen des ausgeschiedenen Vermögensgegenstandes aus dem abgelaufenen Haushaltsjahr aufzunehmen, um die Übereinstimmung mit der Ergebnisrechnung zu sichern.

Die im Anlagenspiegel auszuweisenden Buchwerte ergeben sich rechnerisch als Restbuchwerte aus den Werten desselben Haushaltsjahres. Um die Veränderungen bzw. die Entwicklung der Vermögenslage aufzuzeigen, ist der Stand am Ende des Haushaltsjahres sowie am Ende des Vorjahres anzugeben. Die Buchwerte geben den aktuellen Wert des Anlagevermögens am Ende eines Haushaltsjahres an. Sie bieten Anhaltspunkte für die Beurteilung der Vermögenslage der Gemeinde. Wird mit Buchwerten aus dem Anlagenspiegel eine Zeitreihe über mehrere Haushaltsjahre aufgebaut, lässt sich die Entwicklung der Vermögenslage noch besser nachvollziehen.

Das Muster über den Anlagenspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.6.6 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBI. NRW. 6300). Die Gemeinde kann weitere Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen.

Für weitere Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 46 Forderungsspiegel

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

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

Zu § 46:

1. Zu Absatz 1:

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen. Er ist daher mindestens nach den 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, 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.

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 Beitreibungrisiko. 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 abgeschrieben 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:

Um die Änderungen der öffentlich-rechtlichen Forderungen, z.B. Gebühren, Beiträge und Steuern und die Forderungen aus Transferleistungen sowie die privatrechtlichen Forderungen in der Bilanz nachvollziehbar und transparent zu machen, ist zu diesen Posten jeweils der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit anzugeben. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem Fälligkeitstag der einzelnen Forderung zu verstehen. Die Ermittlung der Restlaufzeit einer Forderung ist anhand der Vereinbarung über das Zahlungsziel vorzunehmen. Dabei ist z.B. die Einräumung von Stundungen nach § 26 GemHVO NRW zu berücksichtigen.

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 EUR	1 bis 5 Jahre EUR	mehr als 5 Jahre EUR	
(Gliederung wie nach § 46 GemHVO NRW vorgegeben)					

Abbildung 60 „Forderungsspiegel“

Im Forderungsspiegel ist der Gesamtbetrag am Abschlussstichtag unter Angabe der Restlaufzeit, gegliedert in Betragsangaben für Forderungen mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren sowie der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Die Gemeinde kann dazu Zusatzinformationen geben. Diese sollen die Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung aber nicht beeinträchtigen. Das Muster über den Forderungsspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.6.7 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300).

Für weitere Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 47

Verbindlichkeitspiegel

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

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

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

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

Zu § 47:

Der Verbindlichkeitspiegel löst die kamerale Übersicht über die Schulden ab. Er weist den Stand und die Entwicklung der Verbindlichkeiten im Haushaltsjahr detaillierter nach. Der Verbindlichkeitspiegel ist nach zwei Systemisierungskriterien 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.

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).

1. Zu Absatz 1

1.1 Zu Satz 1:

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 ge-

genüber 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 Haushaltsjahres 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		
(Gliederung wie nach § 47 GemHVO NRW vorgegeben)						

Abbildung 61 „Verbindlichkeitspiegel“

Das Muster über den Verbindlichkeitspiegel wird zur Anwendung empfohlen (vgl. Nr. 1.6.8 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMB1. NRW. 6300).

1.2 Zu Satz 2:

Ergänzend zur Übersicht der bestehenden Verbindlichkeiten der Gemeinde 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. Wenn für derartige Haftungsverhältnisse jedoch Rückstellungen oder Verbindlichkeiten anzusetzen sind, sind die ansonsten nachrichtlich vorgesehenen Angaben im Verbindlichkeitspiegel entbehrlich.

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 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. Im Fall einer Teilpassivierung des Haftungsrisikos ist hier lediglich der nicht passivierte Teil zu vermerken, aber es ist dann ein Zusammenhang mit dem passivierungspflichtigen Teil herzustellen.

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:

Zusätzlich zur Differenzierung nach Empfängergruppen sind die Verbindlichkeiten nach ihrer Fristigkeit zu gliedern. Dies führt zu einer Darstellung der Verbindlichkeiten nach ihren Restlaufzeiten. Unter dem Begriff „Restlaufzeit“ ist dabei die Zeitspanne zwischen dem Abschlussstichtag für den Jahresabschluss und dem 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.

Im Verbindlichkeitspiegel ist deshalb zu den in dieser Vorschrift benannten Empfängergruppen mindestens jeweils der Gesamtbetrag der Verbindlichkeiten am Abschlussstichtag anzugeben. Dieser ist unter Angabe der jeweiligen Restlaufzeiten und Beträge für Verbindlichkeiten mit Restlaufzeiten bis zu einem Jahr, von einem bis zu fünf Jahren und von mehr als fünf Jahren zu untergliedern. Ergänzend dazu ist der Gesamtbetrag am vorherigen Abschlussstichtag anzugeben. Es können bei Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren, die regelmäßig in Teilbeträgen getilgt werden, auch nur die Beträge angegeben werden, die nach Ablauf von fünf Jahren getilgt werden. Dies ist vertretbar, weil wegen der Haushaltsplan abzubildenden Zeitreihe nach § 1 Abs. 3 GemHVO NRW die Gemeinde, die innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung zu leistenden Tilgungen zu veranschlagen hat.

Für weitere Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 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.

Zu § 48:

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 der Lagebericht ein Rückblick auf das Haushaltsjahr und 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.

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.

Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Vorsicht (Vorbeugung einer zu optimistischen Darstellung) Anwendung.

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 (vgl. auch Kapitel „Haushaltsanalyse und Kennzahlen“).

Darüber hinaus muss jede Gemeinde 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.

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. 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.

In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Funktion. Für die äußere Gestaltung, 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. Den Informationsbedürfnissen der Bürgerinnen und Bürger und des Rates sowie der Aufsichtsbehörde ist dabei in ausreichendem Maße Rechnung zu tragen.

Beim Lagebericht darf 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,

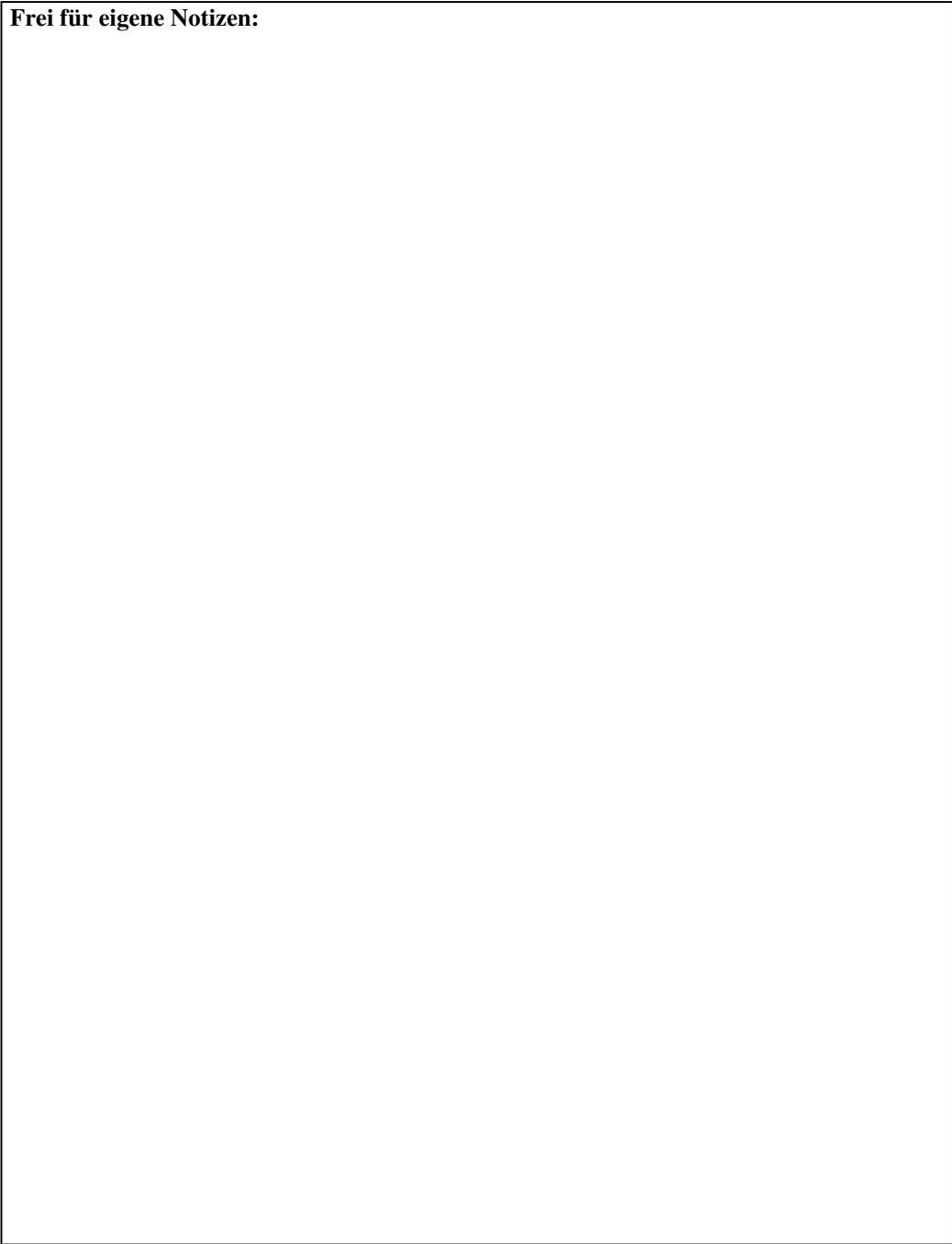
- der Familienname mit mindestens einem ausgeschriebenen Vornamen,
- der ausgeübte Beruf,
- die Mitgliedschaften in Aufsichtsräten und anderen Kontrollgremien i.S.d. § 125 Abs. 1 Satz 3 des Aktiengesetzes,
- die Mitgliedschaft in Organen von verselbstständigten Aufgabenbereichen der Gemeinde in öffentlich-rechtlicher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

Für weitere Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



Frei für eigene Notizen:



**Siebter Abschnitt
Gesamtabschluss**

Ein wichtiges Ziel der Reform des Haushaltsrechts ist die Verbesserung des Gesamtüberblicks über die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinden. Bisher ist er dadurch erschwert worden, dass die Kernverwaltung der Gemeinde mit einem anderen Rechnungssystem arbeitet, als die verselbstständigten Aufgabenbereiche. Der Gesamtüberblick wird mit Hilfe des Gesamtabchlusses wieder erreicht. In den Gesamtabchluss 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 Gesamtabchluss einbezogenen Einheiten und der Gemeinde insgesamt so dargestellt, als ob es sich bei der Gemeinde um ein einziges „Unternehmen“ handeln würde. Wegen dieser Bedeutung werden die dafür erforderlichen Regelungen in einem eigenen Abschnitt zusammengefasst.

Diese Einordnung stellt sicher, dass im Gesamtabchluss die Informationsdefizite der Einzelabschlüsse der verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde beseitigt und im Gesamtabchluss 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.

Das nachfolgende Schaubild (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 477) verdeutlicht die gemeindliche Einheit „Kommunaler Konzern“.

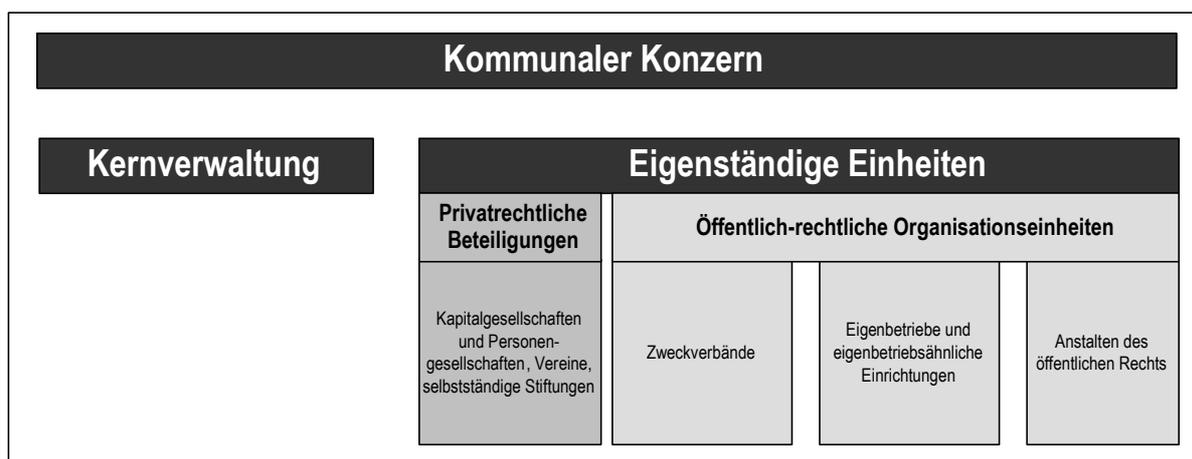


Abbildung 62 „Kommunaler Konzern“

Auch sollen die Grundsätze ordnungsmäßiger Konzernrechnungslegung (GoK), die sich in der in der Privatwirtschaft entwickelt haben, bei den Gemeinden grundsätzlich Anwendung finden, weil die gemeinderechtlichen Vorschriften den Rahmen für den Gesamtabchluss bilden, wie das Handelsrecht für den Konzernabschluss. Die übrigen bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses zu beachtenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) sind unter § 27 GemHVO NRW erläutert.

Die Konsolidierung erfordert nicht allein die aufgeführten „technischen“ Schritte zur Erreichung des Gesamtabchlusses, sondern vielmehr auch vorherige umfangreiche Abstimmungsgespräche der Gemeinde mit ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen. Es ist ein geeignetes Konsolidierungshandbuch für die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erstellen und ein Reporting-System („Konzernrichtlinie“) innerhalb des „Konzerns Kommune“ aufzubauen, in denen beschrieben und festgelegt wird, welche Angaben zur Aufstellung des Gesamtabchlusses von welchem Aufgabenbereich an welchen Adressaten zu liefern sind.

Mit dem nachfolgenden Schema werden die für die Erstellung des Gesamtabchlusses notwendigen Schritte beispielhaft vorgestellt. Auch die örtlichen Besonderheiten bei der Aufstellung des Gesamtabchlusses müssen berücksichtigt werden. Sie werden die Arbeiten in fachlicher und zeitlicher Hinsicht wesentlich beeinflussen.

Schritte zum Gesamtabchluss
<p>Abgrenzung des Konsolidierungskreises durch Bestimmung, welche</p> <ul style="list-style-type: none"> - verselbständigten Aufgabenbereiche, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden, - rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält, - Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden, - Zweckverbände, - der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen, - der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird, <p>zu konsolidieren sind.</p>
<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</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 63 „Schritte zum Gesamtabchluss“

Es gilt, durch eine fundierte Vorarbeit die notwendigen Strukturen zu schaffen, um die eigentlichen Konsolidierungsvorgänge zu erleichtern und ggf. auch erstmals möglich zu machen.

§ 49 Gesamtabschluss

(1) Der Gesamtabchluss besteht aus

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

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

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

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

Zu § 49:

1. Zu Absatz 1:

Der für die Gemeinden neu eingeführte Gesamtabchluss gibt Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Entwicklung der Gemeinde unter Einbeziehung ihrer verselbständigten Aufga-

benbereiche. Die Gemeinde ist verpflichtet, zu einem festen Stichtag jährlich einen Gesamtabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aufzustellen. Der Gesamtabschluss gibt außerdem umfassende Auskunft über das gesamte Vermögen und die Schulden der Gemeinde einschließlich der verselbstständigten Aufgabenbereiche. Er ermöglicht es der Gemeinde, verbesserte Erkenntnisse zur Steuerung der Gemeinde, aber auch ein Bild über die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde zu erhalten, die für die Zukunft der Gemeinde von großer Bedeutung sind. Der Gesamtanhang wird durch seine Angaben und Erläuterungen dazu beitragen. Zum besseren Verständnis der Regelungen zum Gesamtabschluss wiederholt die Vorschrift die in § 116 Abs. 1 Satz 2 GO NRW genannten Bestandteile. Der gemeindliche Gesamtabschluss besteht aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Er wird um einen Gesamtlagebericht und einen Beteiligungsbericht ergänzt.

2. Zu Absatz 2:

Diese Vorschrift verpflichtet die Gemeinden, dem Gesamtabschluss einen Gesamtlagebericht (§ 51 Abs. 2 GemHVO NRW) und einen Beteiligungsbericht (§ 117 GO NRW) beizufügen. Dies verbessert die Informationen des Gesamtabschlusses.

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 Gesamtabschlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden. Aber er hat auch eine Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche 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.

Der Beteiligungsbericht enthält die Angaben zu den einzelnen Beteiligungen, 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 Organisationsformen nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt.

3. Zu Absatz 3:

Für den Gesamtabschluss sollen grundsätzlich die Vorschriften und Sonderregelungen für den Aufbau und die Gestaltung des Jahresabschlusses gelten. Daher enthält die Vorschrift die notwendigen Verweisungen, soweit davon Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung betroffen sind. Dies sind insbesondere die Vorschriften über Bewertungsanforderungen, Wertansätze für Vermögensgegenstände, Bewertungsvereinfachungsverfahren, Abschreibungen, Rückstellungen sowie über den Jahresabschluss und seine Bestandteile, die entsprechend auf den Gesamtabschluss anzuwenden sind. Auf Erläuterungen zu diesen Vorschriften wird an dieser Stelle verzichtet und auf die Erläuterungen unter den in der Vorschrift aufgezählten Vorschriften verwiesen.

4. Zu Absatz 4:

Nach § 50 GemHVO sind im Gesamtabschluss verselbstständigte Aufgabenbereiche der Gemeinde nach Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu konsolidieren. Aus diesem Grund wird in Absatz 4 klargestellt, welche Fassung des Handelsgesetzbuches (HGB) dabei zu Grunde zu legen ist (starre Verweisung). Damit wird zusätzlich verdeutlicht, dass die Gemeinde trotz ihrer verselbstständigten Aufgabenbereiche als eine wirtschaftliche und rechtliche Einheit (Unternehmung) zu betrachten ist, bei der die finanzwirtschaftlich relevanten Informationen, in systematischer Form zusammen gefasst, verfügbar sein müssen.



§ 50
Konsolidierung

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

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

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

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

Zu § 50:

Zum Gesamtabschluss hat die Gemeinde ihren Jahresabschluss und die Jahresabschlüsse des gleichen Geschäftsjahres aller verselbstständigten Aufgabenbereiche zusammenführen. Für den Gesamtabschluss gilt, dass alle Aufgabenträger in den Gesamtabschluss einzubeziehen sind, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln, von Bedeutung sind. Daher sind nach Absatz 1 und 2 mit dem Jahresabschluss der Gemeinde die Jahresabschlüsse

- der verselbstständigten Aufgabenbereiche, die mit der Gemeinde eine Rechtseinheit bilden,
 - der rechtlich selbstständigen Organisationseinheiten und Vermögensmassen mit Nennkapital, an denen die Gemeinde eine Beteiligung hält,
 - der Anstalten, die von der Gemeinde auf der Grundlage der Verordnung über kommunale Unternehmen und Einrichtungen als Anstalt des öffentlichen Rechts getragen werden,
 - der Zweckverbände,
 - der rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen,
 - der sonstigen rechtlich selbstständigen Aufgabenträger, deren finanzielle Existenz auf Grund rechtlicher Verpflichtung wesentlich durch die Gemeinde gesichert wird,
- zu konsolidieren.

1. Zu Absatz 1

In entsprechender Anwendung des Handelsgesetzbuches (HGB) gilt, dass verselbstständigte Aufgabenbereiche in öffentlich-rechtlichen Organisationsformen entsprechend den §§ 300 bis 309 HGB (Vollkonsolidierung) zu konsolidieren sind. Dies bedeutet entsprechend der zu Grunde liegenden Einheitstheorie (Die Gemeinde wird als ein „Unternehmen“ angesehen.), dass die Vermögensgegenstände, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Sonderposten u.a. der in den Gesamtabschluss einbezogenen öffentlich-rechtlichen Organisationen der Gemeinde, unabhängig von einer Beteiligungsquote der Gemeinde, mit ihrem vollen Betrag in den Gesamtabschluss aufgenommen werden. Außerdem sind auf Grund der Verweisung auf das Handelsgesetzbuch die Konsolidierungsschritte, die dort für Kapitalgesellschaften bestimmt sind, auch bei der Konsolidierung zum Gesamtabschluss der Gemeinde anzuwenden.

In den Konsolidierungskreis sind Sparkassen nicht einzubeziehen, da sie wegen ihrer Besonderheiten nicht als eigener Aufgabenbereich der Gemeinde verstanden werden, der aus der gemeindlichen Verwaltung ausgegliedert worden ist. Sparkassen sind daher nicht der allgemeinen Haushaltswirtschaft der Gemeinde zuzurechnen, auch wenn diese als wirtschaftliche Unternehmen der Gemeinde bezeichnet werden (§ 3 des Sparkassengesetzes). Über diesen beschriebenen Konsolidierungskreis herrscht bei den Ländern Übereinstimmung. Dies ist u.a. auch Anlass zu dem derzeitigen Verzicht eines Ansatzes in der gemeindlichen Bilanz. Die weitere Entwicklung des Sparkassenrechts bleibt abzuwarten.

2. Zu Absatz 2:

Eine Vollkonsolidierung ist auch für die Unternehmen und Einrichtungen des privaten Rechts durchzuführen, die unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen. Eine „einheitliche Leitung“ liegt dann vor, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Die Gemeinde stimmt ihre Aufgabenerfüllung mit der Aufgabenerfüllung, die dem Tochterunternehmen übertragen wurde ab und sie kann ihre Interessen im Zweifel durchsetzen.
- Diese Einflussnahme wird durch die Gemeinde tatsächlich ausgeübt, denn allein die Möglichkeit zur Einflussnahme reicht nicht aus.
- Der Einfluss wird durch die Gemeinde allein ausgeübt und nicht gemeinschaftlich mit anderen.

Ergänzend dazu ist wie auch handelsrechtlich vorgesehen bestimmt worden, dass eine Vollkonsolidierung auch vorzunehmen ist, wenn folgende Voraussetzungen für die Gemeinde vorliegen:

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

Im Gegensatz zum Konzept der einheitlichen Leitung ist es bei den o.a. Voraussetzungen nicht zwingend erforderlich, ob der mögliche Einfluss der Gemeinde auch durch sie selbst tatsächlich ausgeübt wird.

3. Die Konsolidierungsschritte

Die einzelnen Konsolidierungsschritte werden im Folgenden dargestellt.

3.1 Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode

Im Einzelabschluss der Gemeinde wird der Anteilsbesitz an den Tochterunternehmen als Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Eine reine Zusammenrechnung der Einzelabschlüsse würde zu einer Doppelerfassung von Eigenkapital führen. Daher sind der Beteiligungsbuchwert und das Eigenkapital der Tochterunternehmen zu verrechnen. Nach § 301 HGB darf lediglich die Erwerbsmethode angewendet werden. Unter den in § 302 Abs. 1 S. 1 bis 3 HGB genannten Voraussetzungen kann daneben die Methode der Interessenzusammenführung – „pooling-of-interests-Methode“ – zur Anwendung kommen.

Bei der Erwerbsmethode wird der Buchwert der Beteiligung in der Bilanz der Gemeinde mit dem auf die Gemeinde entfallenden anteiligen Betrag des Eigenkapitals in der Bilanz des Tochterunternehmens verrechnet. Nach § 301 Abs. 2 HGB wird diese Verrechnung „auf der Grundlage der Wertansätze zum Zeitpunkt des Erwerbs der Anteile oder der erstmaligen Einbeziehung des Tochterunternehmens in den Konzernabschluss oder, beim Erwerb der Anteile zu verschiedenen Zeitpunkten, zu dem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen Tochterunternehmen geworden ist, durchgeführt. Der Erwerbsmethode liegt die Fiktion zu Grunde, dass die Gemeinde beim Erwerb des Tochterunternehmens nicht nur Anteile am Kapital, sondern auch dessen Vermögensgegenstände und Schulden erworben hat (Einzelerwerbsfiktion).

Innerhalb der Erwerbsmethode unterscheidet man zwischen der

- Buchwertmethode nach Nr. 1 des § 301 Abs. 1 HGB und der
- Neubewertungsmethode nach Nr. 2 des § 301 Abs. 1 HGB.

Bei 100%-igen Beteiligungen ergibt sich bei beiden Methoden das gleiche Ergebnis, außerdem erfolgt bei beiden Methoden eine Neubewertung, allerdings in unterschiedlichen Einzelschritten. Im NKF ist ausschließlich die Neubewertungsmethode anzuwenden, da es Tendenzen in der Privatwirtschaft - hier insbesondere bei der internationalen Konzernrechnungslegung - gibt, diese Methode zum Standard zu erheben.

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden die stillen Reserven und Lasten bereits in der Handelsbilanz II den Vermögensgegenständen und Schulden zugeordnet. Der sich danach ergebende Differenzbetrag zwischen Beteiligungsbuchwert und anteiligem neubewerteten Eigenkapitalsoll als „Geschäfts- oder Firmenwert“

aktiviert oder als „Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung“ passiviert werden. Ein sich ergebender aktiver Unterschiedsbetrag ist längstens über die Dauer von 15 Jahren abzuschreiben.

Werden nicht alle Anteile an einem Tochterunternehmen von der Gemeinde gehalten, ist für nicht der Gemeinde gehörende Anteile an dem in den Gesamtabchluss einbezogenen Tochterunternehmen ein Ausgleichsposten für die Anteile der anderen Gesellschafter in Höhe ihres Anteils am Eigenkapital unter entsprechender Bezeichnung innerhalb des Eigenkapitals gesondert auszuweisen, da aus der Bilanz des entsprechenden Tochterunternehmens die Vermögensgegenstände und Schulden unabhängig von der Beteiligungsquote in voller Höhe in die Konzernbilanz übernommen werden. Bei der Buchwertmethode werden in diesem Fall die stillen Reserven und Lasten sowie der Geschäfts- und Firmenwert bzw. der Unterschiedsbetrag aus der Kapitalkonsolidierung nur in Höhe des Anteils des Mutterunternehmens am Tochterunternehmen aufgedeckt.

3.2 Schuldenkonsolidierung

Die Schuldenkonsolidierung dient der Eliminierung konzerninterner Schuldverhältnisse. § 303 Abs. 1 HGB bestimmt dazu, dass Ausleihungen und andere Forderungen, Rückstellungen und Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen sowie entsprechende Rechnungsabgrenzungsposten wegzulassen sind. Diese Regelung trägt der, dem Gesamtabchluss zu Grunde liegenden Einheitstheorie Rechnung. Aus Sicht der Gemeinde sind nur die gegenüber Dritten bzw. nicht in den Gesamtabchluss einbezogene Unternehmen bestehenden Forderungen bzw. Verbindlichkeiten existent und daher in der Bilanz darzustellen.

Stehen sich die Forderungen und Verbindlichkeiten einbezogener Tochterorganisationen in gleicher Höhe gegenüber, ist die Konsolidierung unproblematisch. Der Forderungsbetrag des einen und der Verbindlichkeitsbetrag der anderen Tochterorganisation wird mit gegensätzlichem Vorzeichen in die Summenbilanz eingestellt und dadurch insgesamt eliminiert, da sich die Posten gegenseitig aufheben. Die Saldierung ist erfolgsneutral und führt lediglich zu einer Verkürzung der Konzernbilanzsumme. Unterscheiden sich die konzerninternen Forderungs- und Schuldposten in ihrem Wertansatz oder sind etwa keine Gegenposten vorhanden, ergibt sich bei der Aufrechnung eine Differenzgröße. Diese kann sowohl aktiver als auch passiver Natur sein. 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 entsprechenden Einzelabschluss oder für den Konzernabschluss korrigiert werden. Echte Aufrechnungsdifferenzen entstehen aufgrund unterschiedlicher Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften. Zum Beispiel werden Verbindlichkeiten zum Rückzahlungsbetrag passiviert, während sich für die entsprechenden Forderungen durch freiwillig oder gesetzlich vorgeschriebene Abwertungen häufig niedrigere Wertansätze ergeben.

Die Behandlung der Aufrechnungsdifferenzen ist bisher für Kapitalgesellschaften nicht ausdrücklich geregelt. Aus der Formulierung des § 303 Abs. 1 HGB („... sind wegzulassen“) kann allerdings gefolgert werden, dass eine vollständige Eliminierung der gesamtabchlussinternen Forderungen und Verbindlichkeiten verlangt wird. Dieses wird durch eine erfolgswirksame Verrechnung über die Gesamtergebnisrechnung erreicht.

3.3 Zwischenergebniseliminierung

Eine weitere Folge der Einheitstheorie ist, dass Lieferungen und Leistungen zwischen den Unternehmen der Gemeinde nach Möglichkeit ergebnisneutral zu behandeln sind. Gewinne und Verluste der Gemeinde insgesamt werden erst durch einen Umsatz mit Dritten realisiert und sollen daher grundsätzlich auch erst zu diesem Zeitpunkt ertragswirksam werden. Dementsprechend ist der Wertansatz von den in den Gesamtabchluss aufzunehmenden Vermögensgegenständen um die aus den Umsätzen zwischen den gemeindlichen Unternehmen entstandenen Gewinne oder Verluste zu korrigieren. Daher sind mit Gewinnaufschlag im Konsolidierungskreis zugehörige Unternehmen veräußerte Gegenstände unabhängig von der buchhalterischen Berücksichtigung in den Einzelabschlüssen im Gesamtabchluss weiterhin so zu behandeln, als hätten sie das erste der an diesem innergemeindlichen Austausch beteiligten Unternehmen niemals verlassen bzw. wären lediglich von einer Betriebsabteilung in eine andere umgesetzt worden.

Zwischenergebnisse entstehen durch eine Abweichung des Wertansatzes in der Einzelbilanz des betreffenden Konzernunternehmens von dem in der Konzernbilanz zulässigen Wertansatz, wobei dieser sich, je nach Ausübung von Ansatz- und Bewertungsvorschriften, zwischen dem Mindest- und Höchstwert bewegt. Es kann sich

sowohl ein Zwischengewinn als auch ein Zwischenverlust ergeben. Ein eliminierungspflichtiger Zwischengewinn ergibt sich demnach, wenn der Einzelabschlusswert den Konzernhöchstwert überschreitet (und zwar in eben dieser Höhe). Darüber hinaus ist die Differenz zwischen Konzernhöchst- und -mindestwert ganz oder teilweise als Zwischengewinn eliminierungsfähig. Ist der Einzelabschlusswert kleiner als der Konzernmindestwert, ergibt sich in der Höhe der Differenz ein eliminierungsfähiger Zwischenverlust. Die Differenz zwischen Konzernhöchst- und -mindestwert kann ganz oder teilweise als Zwischenverlust eliminiert werden. Im Ergebnis wird durch Eliminierung der Zwischengewinne der Konzernjahreserfolg verringert, durch Eliminierung der Zwischenverluste wird er erhöht. Zu beachten ist, dass das Konzernergebnis des Geschäftsjahres jeweils nur durch die Veränderungen der in den Beständen des Geschäftsjahres enthaltenen Zwischenergebnisse beeinflusst wird. Die den Vorjahren zu gehörigen Beträge haben das Konzernergebnis bereits in ihrem Entstehungsjahr beeinflusst und können mit dem Gewinn- bzw. Verlustvortrag, den Gewinnrücklagen oder mit einem Sonderposten in der Konzernbilanz verrechnet werden. Sie haben erst dann wieder Auswirkungen auf das Konzernergebnis, wenn die betreffenden Vermögensgegenstände an Konzernfremde veräußert worden sind und damit die Ergebnisrealisierung auch im Konzernabschluss eingetreten ist.

Die Zwischenergebniseliminierung kann unterbleiben, wenn die Lieferung oder die Leistung zu üblichen Marktbedingungen vorgenommen worden ist und die Ermittlung des Wertansatzes einen unverhältnismäßig hohen Aufwand erfordern würde. Sie kann außerdem unterbleiben, wenn die Zwischenergebnisse für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung ist.

3.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung

Neben der Zwischenergebniseliminierung ist die Gesamtergebnisrechnung auch noch hinsichtlich derjenigen Aufwendungen und Erträge anzupassen, die aus Beziehungen zwischen gemeindlichen Unternehmen resultieren. Aus gemeindlicher Sicht wäre etwa die Leistungserbringung von einem Unternehmen an ein anderes wie ein innerbetrieblicher Leistungsaustausch zu behandeln. Die Aufwendungen des leistungsbeziehenden Unternehmens und korrespondierend die Erträge des leistungsabgebenden Unternehmens dürfen nicht im Gesamtabschluss auftauchen. Ähnlich wären Herstellung und Verkauf einer Maschine durch ein Unternehmen für bzw. an ein anderes wie eine selbsterstellte Anlage zu verbuchen, d.h. neben der vermutlich notwendigen Eliminierung eines Zwischenergebnisses wäre gegenüber der bloßen Zusammenrechnung der Gewinn- und Verlustrechnungen der Einzelabschlüsse eine Umgliederung von den Umsatzerlösen oder ggf. den sonstigen betrieblichen Erträgen zu den anderen aktivierten Eigenleistungen (vgl. § 275 Abs. 2 HGB) vorzunehmen. Auch hier sollte das Wirtschaftlichkeitsprinzip beachtet werden, d.h. der Informationsnutzen sollte die Kosten für die Konsolidierung übersteigen.

Für die Aufwands- und Ertragskonsolidierung sollen im Wesentlichen die Vorschriften des HGB zur Anwendung kommen. Hiernach besteht eine Verpflichtung, bei den Umsatzerlösen die Erlöse aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als Erhöhung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen oder als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind und andere Erträge aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Gesamtabschluss einbezogenen Unternehmen mit den auf sie entfallenden Aufwendungen zu verrechnen, soweit sie nicht als andere aktivierte Eigenleistungen auszuweisen sind. Eine Ausnahme von dieser Verpflichtung kann nur gemacht werden, sofern „die wegzulassenden Beträge für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde nur von untergeordneter Bedeutung sind.“

4. Zu Absatz 3:

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 verselbstständigten Aufgabenbereiche in den Gesamtabschluss - wie ein assoziiertes Unternehmen im Konzernabschluss - erforderlich sein. Diese Beteiligungen müssen in der Gesamtbilanz gesondert ausgewiesen und auf der Grundlage der Equity-Methode bewertet werden. Diese Bewertung soll sowohl bei öffentlich-rechtlichen Organisationsformen als auch bei privatrechtlichen Unternehmen Anwendung finden, wenn die Voraussetzungen dafür vorliegen. Dies ist sachgerecht und wird durch die Verwendung des Begriffes

„verselbstständigte Aufgabenbereiche“ veranlasst, denn eine darüber hinaus gehende zusätzliche Abgrenzung wurde nicht vorgenommen.

Assoziierte Unternehmen sind nach dem Handelsrecht durch folgende Merkmale gekennzeichnet:

- Ein in den Gesamtabchluss einbezogenes Unternehmen hält eine Beteiligung gem. § 271 Abs. 1 HGB an einem anderen, nicht einbezogenen Unternehmen.
- Das einbezogene Unternehmen übt tatsächlich einen maßgeblichen Einfluss auf die Geschäfts- und Finanzpolitik des anderen Unternehmens aus, wobei für das Vorliegen des maßgeblichen Einflusses ein Stimmrechtsanteil von mehr als 20 v.H. vermutet wird.

Wesentliches Kriterium ist hierbei die tatsächliche Ausübung des maßgeblichen Einflusses im verselbstständigten Aufgabenbereich, die bloße Möglichkeit zur Ausübung reicht dabei nicht aus. Somit sind auch privatrechtliche Beteiligungen mit einem Stimmrechtsanteil von unter 20 v.H. und einem tatsächlich gegebenen maßgeblichen Einfluss in den Gesamtabchluss einzubeziehen. Ein tatsächlich ausgeübter maßgeblicher Einfluss kann z.B. vorliegen bei einer:

- Vertretung im Aufsichtsrat oder Vorstand,
- Mitwirkung bei Unternehmensentscheidungen hinsichtlich der Gewinnverwendung, von Personalentscheidungen, der Bestellung der Mitglieder von Leitungs- und Aufsichtsorganen.

Auch hier gilt, dass im Einzelfall die vertraglichen Vereinbarungen daraufhin zu überprüfen sind. Darüber hinaus kann die Equity-Bewertung für Tochterunternehmen, die nach §§ 295 und 296 HGB nicht voll konsolidiert werden, sowie für Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen nach § 310 HGB in Betracht kommen. Dies gilt entsprechend für die Einbeziehung von verselbstständigten Aufgabenbereichen, die von der Gemeinde anteilig in öffentlich-rechtlicher Form gehalten werden, z.B. Zweckverbände.

Die Equity-Konsolidierung braucht nicht angewendet zu werden, wenn die Beteiligung für die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung ist.

Die Konsolidierung nach der Equity-Methode ist in § 312 HGB geregelt. Die Equity-Methode ist dadurch charakterisiert, dass der Wertansatz der Beteiligung, ausgehend von den historischen Anschaffungskosten, in den Folgejahren entsprechend der Entwicklung des anteiligen bilanziellen Eigenkapitals des assoziierten Unternehmens fortgeschrieben wird. Anders als bei der Vollkonsolidierung werden Vermögen, Schulden sowie Aufwendungen und Erträge des assoziierten Unternehmens nicht in den Konzernabschluss übernommen. Entstehende Unterschiedsbeträge zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung und dem hierauf anteilig entfallenden Eigenkapital des assoziierten Unternehmens werden dagegen wie bei der Vollkonsolidierung auch bei der Equity-Methode ermittelt. Bei der Equity-Konsolidierung können zwei Vorgehensweisen unterschieden werden: die Buchwertmethode und die Kapitalanteilmethode.

Im NKF ist nur die Kapitalanteilmethode zulässig.

Bei Anwendung der Kapitalanteilmethode wird folgendermaßen vorgegangen:

1. Aufstellen der Handelsbilanz II des assoziierten Unternehmens auf Basis der beizulegenden Werte der Bilanzposten bzw. der Vermögensgegenstände.
2. Ermittlung des anteiligen Kapitals des assoziierten Unternehmens auf Basis dieser Neubewertung, wobei der so ermittelte Buchwert der Beteiligung die Anschaffungskosten nicht übersteigen darf. Ausweis als Beteiligung an assoziierten Unternehmen.
3. Ermittlung eines Geschäfts- oder Firmenwertes als Differenz zwischen Beteiligungsbuchwert im Einzelabschluss und anteiligem Eigenkapital nach Neubewertung sowie Ausweis als Geschäftswert an assoziierten Unternehmen.
4. In den Folgeperioden erfolgt die Fortschreibung des Beteiligungsbuchwertes im Gesamtabchluss unter Berücksichtigung der Abschreibungen der den Vermögenspositionen zugeordneten stillen Reserven/Lasten sowie die Fortschreibung des Geschäftswertes unter Berücksichtigung der Abschreibungen.

Veränderungen im Beteiligungsbuchwert können sich bei der Kapitalanteilmethode, außer durch die bereits genannten planmäßigen Abschreibungen durch Übernahme anteiliger Periodenergebnisse oder außerplanmäßige Abschreibungen, Zuschreibungen, Kapitalein- und -rückzahlungen, ergeben.

5. Weitere Erläuterungen

Die Ausführungen zur Konsolidierung haben sich auf einstufige Gebilde der Gemeinde beschränkt. In der Praxis haben jedoch mehrstufige komplexe Beteiligungsstrukturen bereits eine erhebliche Bedeutung, weil die Gemeinde damit neben organisatorischen Zielen auch steuerliche Ziele verwirklichen will. Daraus können sich durchaus Probleme bei den einzelnen oben ausgeführten Konsolidierungsschritten ergeben. 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 eines handelsrechtlichen Konzernabschlusses auch in den Gemeinden besonderer organisatorischer Voraussetzungen und einer technischen Unterstützung. Dazugehören z.B.

- eine Harmonisierung der Buchführung, möglichst durch die Einführung eines Einheitskontenplans für die Kernverwaltung und die verselbstständigten Aufgabenbereiche, die vollkonsolidiert werden,
- Regelungen über für die Saldenabstimmungen, der in den Gesamtabschluss einbezogenen Einheiten, und über die Klärung von Buchungsdifferenzen,
- die Festlegung und Einrichtung eines organisatorischen Aufbaus sowie eine Festlegung von örtlichen und fachlichen Zuständigkeiten, um eine Konzernrechnungslegung zu ermöglichen,
- eine geeignete Software als technische Unterstützung zur Durchführung der Konsolidierung,
- Richtlinien, die dazu dienen, die in den Gesamtabschluss einzubeziehenden Einheiten zur einer möglichst einheitlichen Bilanzierung und Bewertung beim eigenen Jahresabschluss anzuhalten, um bei der Aufstellung des Gesamtabschlusses Anpassungsmaßnahmen zu vermeiden.

Die Erstellung eines 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 anwendbar sein, aber auch von den Beteiligten tatsächlich angewendet werden. Dazu bietet die Erstellung 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.

Zum Gesamtabschluss und den dazugehörigen Konsolidierungsmethoden, die durch die Verweisung entsprechend den Vorschriften des Handelsgesetzbuches anzuwenden sind, wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 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.

Zu § 51:**1. Zu Absatz 1:**

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 verselbstständigten Aufgabenbereiche unter Beachtung Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) zu erläutern.

Zu diesem Zweck muss im Gesamtlagebericht ein Überblick über den Geschäftsablauf gegeben werden, in dem die wichtigsten Ergebnisse des Gesamtabchlusses und die Gesamtlage in ihren tatsächlichen Verhältnissen dargestellt werden (Satz 2). Die Gemeinde ist - wie im Lagebericht - verpflichtet, eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang der gemeindlichen Aufgabenerfüllung entsprechende Analyse der Haushaltswirtschaft unter Einbeziehung der verselbstständigten Aufgabenbereiche und der Gesamtlage vorzunehmen. Außerdem ist auf die Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung der Gemeinde einzugehen.

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 Lage zu beurteilen (vgl. Kapitel „Haushaltsanalyse und Kennzahlen“).

Darüber hinaus muss jede Gemeinde prüfen, ob sie für sich ein Risikofrüherkennungssystem einrichtet, wie es für Eigenbetriebe vorgeschrieben ist (vgl. § 10 Abs. 1 EigVO NRW). Im Gesamtlagebericht soll u.a. auch über die Risiken, die die wirtschaftliche Gesamtlage der Gemeinde erheblich beeinflussen können, berichtet werden. 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, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde insgesamt frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

In diesem Zusammenhang hat der jährliche Gesamtlagebericht eine umfassende und vielfältige Funktion. Für die äußere Gestaltung, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch eine grundlegende Strukturierung. Die Gliederung des Gesamtlagebe-

richts in einzelne Elemente muss deshalb dazu beitragen, dass dieser ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde vermittelt.

Dabei darf beim Gesamtlagebericht 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.

2. Zu Absatz 2:

Vergleichbar mit den Regelungen über den Anhang zum Jahresabschluss sind im Gesamtanhang, der nach § 116 GO NRW Bestandteil des Gesamtabchlusses und dem handelsrechtlichen Konzernanhang nachgebildet ist, zu den Posten der Gesamtbilanz und den Positionen der Gesamtergebnisrechnung die verwendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden anzugeben und zu erläutern. Die Erläuterungen sind so zu fassen, dass sachverständige Dritte die Wertansätze beurteilen können. Die Anwendung von zulässigen Vereinfachungsregelungen und Schätzungen ist im Einzelnen anzugeben.

Um das Gesamtbild des Gesamtabchlusses verständlicher zu machen, sollten im Gesamtanhang die in den Gesamtabchluss einbezogenen Unternehmen 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 Gesamtabchluss auch eine schematische Übersicht über die verselbstständigen Aufgabenbereiche, 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 Gesamtabchluss) zählen. Durch einen Vergleich mit der dem Beteiligungsbericht beizufügenden Übersicht wird zudem besser erkennbar, welche und in welchem Umfang noch andere gemeindliche Beteiligungen bestehen, weil diese in der Übersicht zum Beteiligungsbericht mit der Höhe der Anteile in Prozent anzugeben sind.

Im Gesamtanhang sollten auch gesondert Angaben über das Eigenkapital der Gemeinde in ihrer Gesamtheit gemacht werden. Dazu wären auch die Veränderungen und die Entwicklung des Eigenkapitals aufzuzeigen. Einer solchen „Eigenkapitalsveränderungsrechnung“ (Eigenkapitalspiegel nach § 297 Abs. 1 HGB), in der die Veränderungen der verschiedenen Bestandteile des Eigenkapitals dargestellt werden, kommt insbesondere dann eine besondere Bedeutung zu, wenn es umfangreiche ergebnisneutrale Eigenkapitalveränderungen gegeben hat. Diese sind in der Gesamtergebnisrechnung nicht erkennbar, so dass durch Ergänzungen des Anhangs deren Ursache und Ausmaß transparent gemacht wird. Durch die Eigenkapitalveränderungsrechnung wird eine umfassende Darstellung der Zusammensetzung des Erfolges des Haushaltsjahres geboten und eine verbesserte Beurteilung der „gesamten“ Gemeinde ermöglicht.

3. Zu Absatz 3:

Der Gesamtabchluss hat in erster Linie durch die Gesamtbilanz und die Gesamtergebnisrechnung ein Bild der Vermögens-, Schulden- und Ertragsgesamtlage der Gemeinde zu vermitteln. Gleichwohl soll er auch über die gesamte Finanzlage Auskunft geben. Weil aber eine (Gesamt-) Finanzrechnung nicht zum Bestandteil des Gesamtabchlusses gemacht wurde, gilt für die Gemeinden, dass entsprechend den handelsrechtlichen Regelungen dem Gesamtanhang eine Kapitalflussrechnung unter Beachtung des Deutschen Rechnungslegungsstandards Nr. 2 (DRS 2) in der vom Bundesministerium der Justiz nach § 342 Abs. 2 HGB bekannt gemachten Form beizufü-

gen ist. Diese Kapitalflussrechnung stellt Zahlungsströme dar und gibt Auskunft darüber, wie die Kernverwaltung der Gemeinde zusammen mit ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen, soweit diese in den Gesamtabchluss einbezogen sind, die finanziellen Mittel erwirtschaftet und welche Investitions- und Finanzierungsmaßnahmen vorgenommen wurden. Dies erleichtert die finanzwirtschaftliche Beurteilung.

Die Gesamtkapitalflussrechnung ist in Staffelform aufzustellen, für die eine Mindestgliederung einzuhalten ist. Für die Darstellung ist das Bruttoprinzip und das Stetigkeitsprinzip, aber auch der Einheitsgrundsatz zu beachten. Dabei ist es möglich, die Zahlungsflüsse aus der Gesamtbilanz und der Gesamtergebnisrechnung zu entwickeln, aber es ist auch möglich, die Kapitalflussrechnungen der einzelnen in den Gesamtabchluss einbezogenen Einheiten zusammenzufassen. Dies setzt jedoch voraus, dass jede der einbezogenen Einheiten eine Kapitalflussrechnung aufstellt und die notwendigen Zuordnungen und Abgrenzungen in der gleichen Weise vornehmen. Dann kann die Kapitalflussrechnung über die Gesamtfinanzlage der Gemeinde, getrennt nach laufender Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit informieren.

Die Kapitalflussrechnung zeigt deshalb nicht nur die Veränderungen des Finanzmittelfonds während der abgelaufenen Rechnungsperiode, sondern vor allem die Herkunft der Finanzmittel und deren Verwendung auf. Zum Stand des Finanzmittelfonds am Anfang der Periode sind

- der Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit, der nach der direkten Methode oder nach der indirekten Methode dargestellt werden kann und aus der auf Erlös erzielenden Tätigkeit ausgerichtet ist,
- der Cash Flow aus der Investitionstätigkeit nach der direkten Methode, der aus langfristigen Zahlungsströmen stammt,
- der Cash Flow aus der Finanzierungstätigkeit nach der direkten Methode, die z.B. aus der Aufnahme oder Tilgung von Finanzschulden stammen sowie
- Wechselkurs-, konsolidierungskreis- und bewertungsbedingte Änderungen des Finanzmittelfonds hinzuzurechnen.

Das Ergebnis stellt den Stand des Finanzmittelfonds am Ende der Periode dar. Der Cash Flow aus laufender Geschäftstätigkeit,

Diese zusätzliche Komponente gewährleistet den Überblick über die zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen bestehenden Zahlungsbeziehungen. Es ist derzeit noch offen, ob der Gesamtabchluss zukünftig eine Gesamtfinanzrechnung auf der Grundlage der Gliederung der Finanzrechnung als Bestandteil aufweisen soll. Eine derartige Finanzrechnung würde zur Transparenz der Zahlungsströme zwischen der Gemeinde und ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen beitragen.

Zu weiteren Erläuterungen zu dieser gesamten Vorschrift wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.

EEEEEEEEEEEE

§ 52

Beteiligungsbericht

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

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

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

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

Zu § 52:

Die Vorschrift trifft die näheren Bestimmungen zum Beteiligungsbericht nach § 117 GO NRW. Dem Beteiligungsbericht sind die näheren Informationen über die Beteiligungen zu entnehmen. Er lenkt den Blick von der Gesamtschau auf die einzelnen Beteiligungen. Der Beteiligungsbericht gibt Auskunft über alle verselbstständigten Aufgabenbereiche der Gemeinde und deren Leistungsspektrum, unabhängig davon, ob sie dem Konsolidierungskreis für den Gesamtabschluss angehören. 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.

Die Gliederung des Beteiligungsberichts und die Angaben zu den einzelnen Beteiligungen ermöglichen, dass eine Beziehung zwischen den gebotenen Informationen und den dahinterstehenden Aufgaben hergestellt werden kann. Dies ermöglicht durch den Vergleich der Leistungen mit den Aufgaben auch die Feststellung, ob die der Erfüllung der Aufgaben der Gemeinde durch die verschiedenen Organisationsformen nachhaltig gewährleistet ist. Dieser Bericht unterstützt zudem eine regelmäßige Aufgabenkritik und eine Analyse der Aufbauorganisation der Gemeinde insgesamt.

Damit beinhaltet der Beteiligungsbericht bereits die international und national vorzunehmende Segmentberichterstattung. Diese Verpflichtung zur Segmentberichterstattung soll den Kapitalmarktteilnehmern verlässliche und zur Prognose geeignete Informationen bereitstellen, um die Chancen- und Risikostrukturen des Unternehmens transparent und vergleichbar zu machen und einen Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu ermöglichen. Damit kommt dieser Berichterstattung ein hoher Stellenwert zu, den der Beteiligungsbericht bereits inne hat.

Zur Erstellung des Beteiligungsberichtes muss die (Kern-)Verwaltung der Gemeinde rechtzeitig die notwendigen Informationen von ihren verselbstständigten Aufgabenbereichen erhalten. Diesen Einheiten 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 verselbstständigten Aufgabenbereichen in ausreichendem Maße verfolgt werden.

1. Zu Absatz 1:

Diese Vorschrift zählt die Pflichtbestandteile des Beteiligungsberichtes auf, die gesondert anzugeben und zu erläutern sind. Damit erfolgt eine differenzierte Darstellung der Leistungsfähigkeit der Gemeinde durch die Abbildung der Daten der einzelnen Beteiligungen. So sind die Ziele der Beteiligung, die Erfüllung des öffentlichen Zwecks sowie die Beteiligungsverhältnisse so bedeutsam, dass darüber gesondert zu berichten ist. Die Bilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen der letzten drei Abschlussstichtage der verselbstständigten Aufgabenbereiche zeigen insbesondere die Entwicklung der Beteiligungen auf, die für die Beurteilung um Informationen über die Leistungen der Beteiligungen zu ergänzen sind. Daher sollen auch bei den wesentlichen Beteiligungen die Leistungen mit Hilfe von Kennzahlen beurteilt werden. Außerdem soll das Gesamtgefüge der Gemeinde dadurch offen gelegt werden, dass über die wesentlichen Finanz- und Leistungsbeziehungen der Beteiligungen untereinander und mit der Gemeinde informiert werden muss. Um ein Gesamtbild zu ermöglichen, müssen auch über die Zusammensetzung der Organe der Beteiligungen sowie über den Personalbestand jeder Beteiligung Auskünfte gegeben werden.

2. Zu Absatz 2:

Um die Entwicklungsfähigkeit der Beteiligungen besser nachvollziehen zu können, bestimmt diese Vorschrift, dass die Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen der Beteiligungen in einer Zeitreihe, die das abgelaufene Geschäftsjahr, das Vorjahr und das Vorvorjahr umfasst, abzubilden sind. Dazu 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.

3. Zu Absatz 3:

Der Verpflichtung, dem Bericht eine Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen beizufügen, kann z.B. dadurch nachgekommen werden, dass mit Hilfe eines Organigramms ein Überblick über die verselbstständigen Aufgabenbereiche 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 geboten, möglichst auch die mittelbaren Beteiligungen anzugeben.

Zu diesen Beteiligungen ist die Höhe der Anteile an jeder Beteiligung in Prozent anzugeben. Damit wird transparent gemacht, zu welchen Unternehmen und in welchem Umfang die Gemeinde eine dauernde Verbindung hergestellt hat, die dem eigenen Geschäftsbetrieb dienen soll. Die Beteiligungshöhe gibt dafür Anhaltspunkte, sie ist dafür jedoch nicht allein entscheidend. Vielmehr ist die Beteiligungsabsicht ausschlaggebend, die durch den Beteiligungsbericht auch offen gelegt bzw. erkennbar gemacht werden soll. Auch kann die zu erstellende Übersicht nicht zusätzlich auch die möglichen Arten von Beziehungen, die zwischen der Gemeinde und ihren Beteiligungen bestehen, z.B. Finanz- und/oder Leistungsbeziehungen, aufzeigen. Derartige Informationen sind Teil der unternehmensbezogenen Erläuterungen im Beteiligungsbericht.

Das nachfolgende Beispiel zeigt eine solche Übersicht (Quelle: Musterbeispiel der Stadt Münster) auf und belegt, dass die vielfältigen Formen der gemeindlichen Aufgabenerfüllung durch verselbstständige Aufgabenbereiche es erforderlichen machen, von jeder Gemeinde einen Gesamtabschluss aufstellen zu lassen.

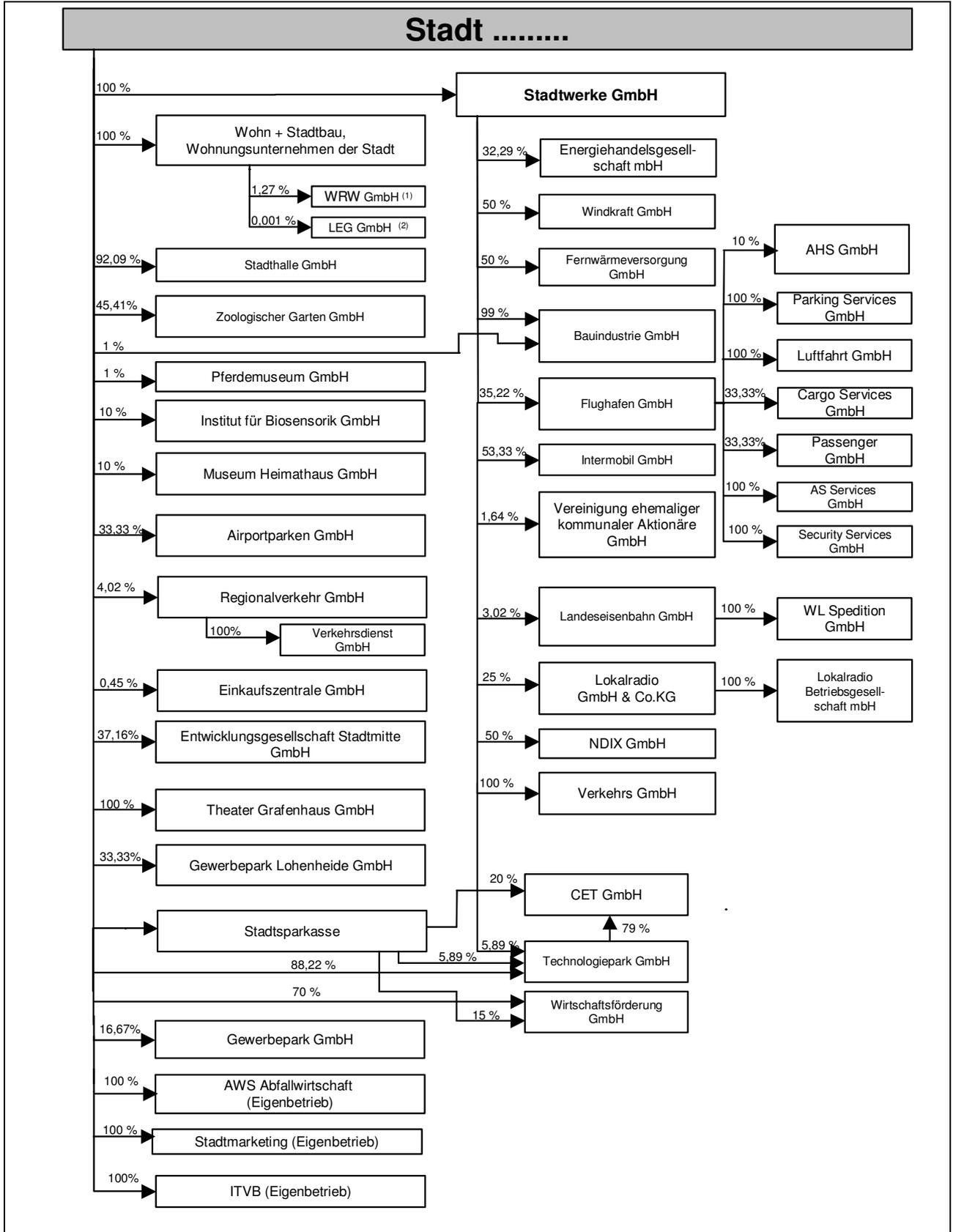
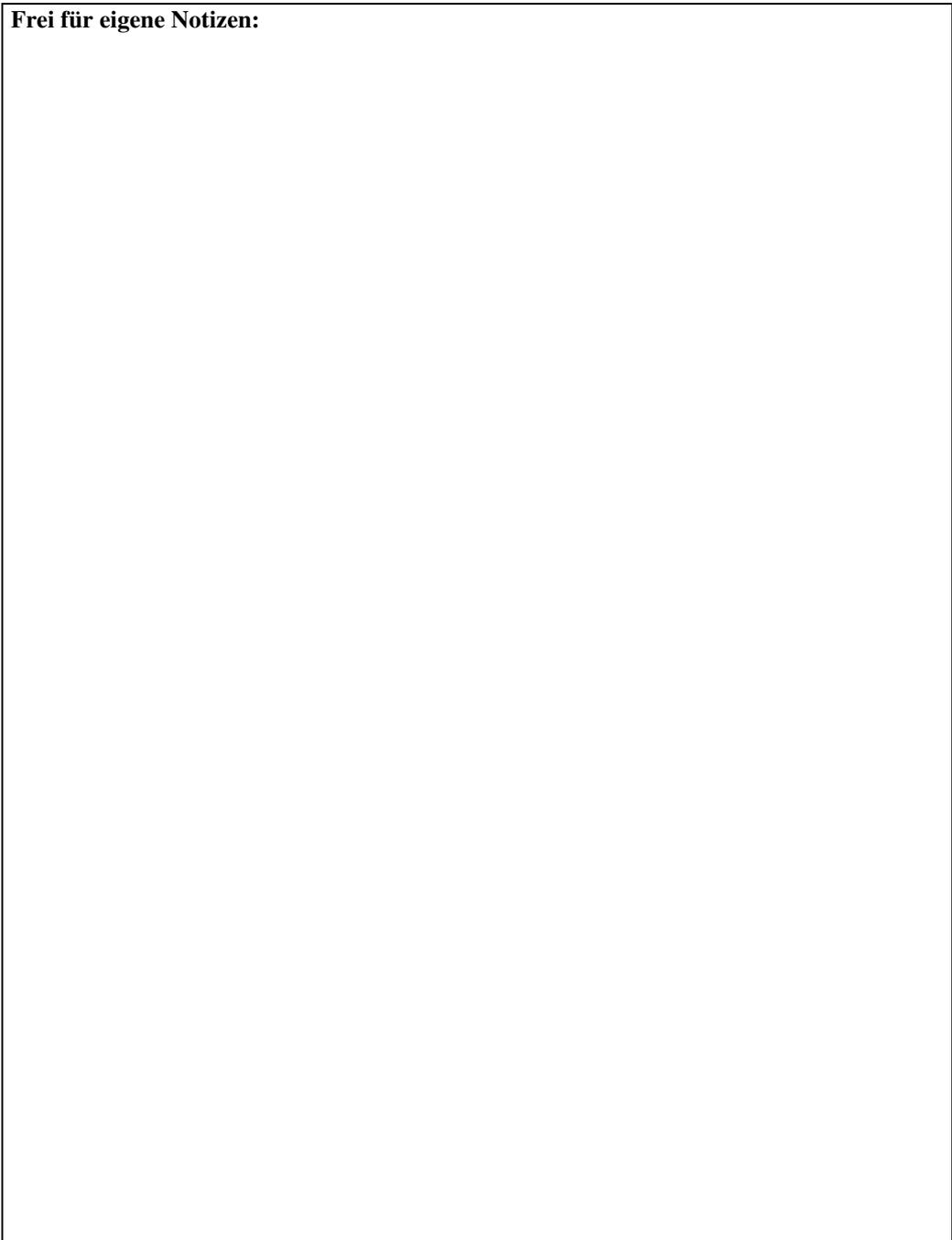


Abbildung 64 „Musterbeispiel für eine Übersicht über verselbstständigte Aufgabenbereiche“

Frei für eigene Notizen:



Achter Abschnitt

Sonderbestimmungen für die erstmalige Bewertung von Vermögen und die Eröffnungsbilanz

Dieser Abschnitt enthält alle wesentlichen Vorgaben zum Inhalt und zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz der Gemeinden nach § 92 GO 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.

Der ersten Bilanz einer Kommune kommt eine Sonderstellung zu, weil in kurzer Zeit sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden bei laufender Geschäftstätigkeit zu erfassen und zu bewerten sind. Diese Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz soll auf der Basis von vorsichtig geschätzten Zeitwerten erfolgen. 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 Eröffnungsbilanz wird – wie die späteren Bilanzen – in Kontoform aufgestellt und muss die vorgeschriebenen Posten in der kommunalspezifischen Gliederung enthalten. Dazu ist festgelegt worden, dass diese in eine Aktivseite und eine Passivseite zu gliedern ist und die Posten „Anlagevermögen“, „Umlaufvermögen“, „Eigenkapital“, „Schulden“ und „Rechnungsabgrenzungsposten“ enthalten muss. Die Gliederung der Eröffnungsbilanz baut deshalb auf dem nachfolgenden Schema auf.

Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz	
<u>Aktiva</u>	<u>Passiva</u>
<ol style="list-style-type: none"> 1. Anlagevermögen <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Immaterielle Vermögensgegenstände 1.2 Sachanlagen 1.3 Finanzanlagen 2. Umlaufvermögen <ol style="list-style-type: none"> 2.1 Vorräte 2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände 2.3 Wertpapiere des Umlaufvermögens 2.4 Liquide Mittel 3. Aktive Rechnungsabgrenzung 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Eigenkapital <ol style="list-style-type: none"> 1.1 Allgemeine Rücklage 1.2 Sonderrücklagen 1.3 Ausgleichsrücklage 1.4 Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag 2. Sonderposten 3. Rückstellungen 4. Verbindlichkeiten 5. Passive Rechnungsabgrenzung

Abbildung 65 „Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“

Die Bilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Die Mindestgliederung der Aktiv- sowie der Passivseite der Bilanz ergibt sich durch Verweis auf § 41 GemHVO NRW. Zur Eröffnungsbilanz ist ein Anhang, der aus einem Erläuterungsbericht und dem Verbindlichkeitspiegel besteht und in dem die gewählten Ansatz- und Bewertungsmethoden, aber z.B. auch Abweichungen von der o.a. Mindestgliederung der Bilanz, beschrieben werden, zu erstellen.

Nach der Aufstellung bedarf die Eröffnungsbilanz - vergleichbar mit dem späteren Jahresabschluss - der Prüfung durch den Rechnungsprüfungsausschuss und der Feststellung durch Beschluss des Rates. Sie unterliegt auch der überörtlichen Prüfung (vgl. § 92 Abs. 6 GO NRW).

Zu den Vorschriften dieses Abschnitts der Gemeindehaushaltsverordnung werden Erläuterungen in ausführlicher Form gegeben, weil die Eröffnungsbilanz die erste Bilanz der Gemeinde darstellt und diese einen wesentlichen

Bestandteil des neuen Rechnungswesens für Gemeinden bildet. Zur Information über die einzelnen Bilanzposten sind aber nicht nur die nachfolgenden Erläuterungen, sondern auch die Erläuterungen zu § 41 GemHVO NRW „Bilanz“ heranzuziehen. Dies gilt auch für die haushaltsrechtlichen Vorschriften, auf die im achten Abschnitt der Gemeindehaushaltsverordnung verwiesen wird.

Vor diesem Hintergrund ist bei den Erläuterungen zu den Vorschriften dieses Abschnitts im Einzelnen auf detaillierte Verweise verzichtet worden. Dies erfordert, sich bei jedem Sachthema dieses Abschnitts auch über die Erläuterungen zu den dort benannten Vorschriften zu informieren.

§ 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.

1. Zu Absatz 1:

Die Gemeinde hat zu Beginn des Haushaltsjahres, in dem sie ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung vollständig erfasst, eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Die Vorschrift enthält die näheren Bestimmungen der gesetzlichen Verpflichtung nach § 92 GO NRW und stellt klar, dass die Eröffnungsbilanz wie die Bilanz im „Dauerbetrieb“ zu gliedern ist. Sie bestimmt dazu, dass der Eröffnungsbilanz ein Anhang, ein Forderungsspiegel und ein Verbindlichkeitspiegel beizufügen sind und durch einen Lagebericht zu ergänzen ist.

1.1 Gliederung der Eröffnungsbilanz:

Die Eröffnungsbilanz ist als erste Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zu einem Stichtag ein wesentlicher Bestandteil des neuen doppelten Rechnungssystems. Die Eröffnungsbilanzen der Gemeinden müssen - wie im Handelsrecht - einheitlich gegliedert sein. Daher ist es erforderlich, für die gemeindliche Eröffnungsbilanz festzulegen, dass auf der Aktivseite die Bilanzbereiche „Anlagevermögen“ und „Umlaufvermögen“ und auf der Passivseite die Bilanzbereiche „Eigenkapital“, „Sonderposten“, „Rückstellungen“ und „Verbindlichkeiten“ auszuweisen und beide Bilanzseiten mit der „Rechnungsabgrenzung“ abzuschließen sind (vgl. Erläuterungen zu § 41 Abs. 1 GemHVO NRW).

1.1.1 Zu Nummer 1 (Anlagevermögen):

Zum Anlagevermögen zählen Vermögensgegenstände, die nicht nur vorübergehend gehalten werden, sondern dazu bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde zu dienen. Dabei stellt der Wert eines Vermögensgegenstandes kein Abgrenzungskriterium dar. Vielmehr ist die Feststellung, ob der einzelne Vermögensgegenstand zum Gebrauch oder zum Verbrauch bestimmt ist, für die Zuordnung heranzuziehen. Nur die Vermögensgegenstände, die zum Gebrauch bestimmt sind und bei denen die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer ist, können dem Anlagevermögen zugeordnet werden.

1.1.1.1 Zu Nummer 1.1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Immaterielle Wirtschaftsgüter sind Rechte und Möglichkeiten mit besonderen Vorteilen, zu deren Erlangung bei der Gemeinde Aufwendungen entstanden und die einer Bewertung fähig sind. Die nicht fassbaren Werte zählen nicht zu den Sachanlagen oder Finanzanlagen und gehören nicht zum Umlaufvermögen (vgl. § 43 Abs. 1 GemHVO NRW).

Nicht entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens dürfen nicht aktiviert werden. Entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens müssen hingegen aktiviert werden. Bilden immaterielle und materielle Vermögensgegenstände eine Einheit, erfolgt ein Ansatz als immaterieller Vermögensgegenstand, wenn das Interesse an der unkörperlichen Nutzung im Rahmen des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs im Vordergrund steht. Ein jeweils anteiliger Ansatz als immaterieller und materieller Vermögensgegenstand ist unzulässig. EDV-Software gehört grundsätzlich zu den immateriellen Vermögensgegenständen (Ausnahme: Betriebs- und Systemsoftware gehört zur Hardware und somit zu den materiellen Vermögensgegenständen). Anzahlungen auf immaterielle Vermögensgegenstände werden innerhalb des Bilanzpostens als geleistete Anzahlung ausgewiesen. Geht der Gegenstand in das Eigentum der Kommune über, sind die geleisteten Anzahlungen entsprechend umzubuchen. Sofern die Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind sie über die voraussichtliche Nutzungsdauer linear abzuschreiben.

1.1.1.2 Zu Nummer 1.2 (Sachanlagen):

Unter Sachanlagen werden die materiellen Vermögensgegenstände der Gemeinde erfasst. Dabei wird eine Trennung zwischen unbeweglichem und beweglichem Sachanlagevermögen vorgenommen. Bei den unbeweglichen Sachanlagevermögen stellen die öffentlichen Liegenschaften einen großen Teil des Vermögens der Gemeinde dar, die im Wesentlichen in unbebaute und bebaute Grundstücke zu unterteilen sind. Dabei wird dann jeweils entsprechend ihrer Nutzung bzw. den Sachzielen der kommunalen Aufgabenerfüllung eine weitere Unterteilung in die bedeutenden Nutzungsarten, die erweitert werden dürfen, vorgenommen.

Der Grundstücksbegriff stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, sodass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Grund und Boden sowie Gebäude sind unterschiedliche Anlagegüter, bilden aber eine wirtschaftliche Einheit. Grundstücksgleiche Rechte stellen dingliche Rechte dar, die wie Grundstücke behandelt werden. Sie erhalten ein eigenes Grundbuchblatt und können belastet werden. Beispiele hierfür sind Erbbaurechte, Abbaurechte und Wohnungseigentum. Diese Rechte sind jeweils unter den Bilanzposten „Unbebaute Grundstücke“ oder „Bebaute Grundstücke“ anzusetzen.

1.1.1.2.1 Unbebaute Grundstücke

Unbebaute Grundstücke sind Grundstücke, auf denen sich keine benutzbaren Gebäude befinden (vgl. § 72 BewG). Die Benutzbarkeit beginnt zum Zeitpunkt der Bezugsfertigkeit. Diese Vorschrift stellt auf das Nichtvorhandensein benutzbarer Gebäude ab. Hierbei ist als Merkmal zu unterscheiden: das Noch-nicht-Vorhandensein und das Nicht-mehr-Vorhandensein. Wegen der Bedeutung im gemeindlichen Bereich ist eine Untergliederung dieses Bilanzpostens mindestens in Grünflächen, Ackerland, Wald und Forsten sowie sonstige unbebaute Grundstücke vorgesehen. Dabei ist auf Grund des nicht abzuschreibenden Grund und Bodens und der ggf. abzuschreibenden unterschiedlichsten „Aufbauten oder Anlagen“ der Grundstücke eine entsprechend differenzierte Bewertung vorzunehmen.

Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und den Festlegungen eines rechtsverbindlichen Bebauungsplans für eine höherwertige Nutzung. Bestehendes Bau- und Planrecht hat daher eine besondere Bedeutung bei der Bewertung des Grund und Bodens, und erfordert eine entsprechende Unterscheidung nach den bau- und planungsrechtlichen Gegebenheiten, z.B. Bauland, Bauerwartungsland, Gewerbefläche. Das Erfordernis der Differenzierungstiefe für die Bewertung sowie die Unterscheidung örtlicher Lagen der einzelnen Grundstücke sollte mit dem örtlichen Gutachterausschuss oder der kommunalen Bewertungsstelle abgestimmt werden.

Bei unbebauten Grundstücken mit naturbelassener bzw. nicht gestalteter Fläche ist in der Regel nur der Grund und Boden zu bewerten. Eine Ausnahme besteht insofern, als die Oberfläche eine an Verkehrswerten orientierte, nicht zu vernachlässigende Vermögensposition, z.B. Waldvermögen, bilden würde. Des Weiteren müssen die einzelnen Nutzungsarten, insbesondere unter Berücksichtigung der Differenzierung in der kommunalen Bilanz, hinsichtlich der Bewertung unterschieden werden. Insbesondere bei Grundstücken im Außenbereich ist eine Unterteilung in verschiedene Nutzungsartenabschnitte, z.B. Waldfläche und Grünfläche, üblich. Um den Aufwand bei der erstmaligen Erfassung dieser Grundstücke zu minimieren, können unbebaute Grundstücke dem Bilanzposten zugeordnet werden, auf den flächenmäßig der größte Anteil am Gesamtgrundstück entfällt. Die unterschiedlichen Nutzungsarten sind jedoch bei der Bewertung – soweit wesentlich – zu berücksichtigen. Zur Vereinfachung kann in Anlehnung an die Unterscheidungen in einem Flächennutzungsplan wie folgt gegliedert werden:

1.1.1.2.1.1 Grünflächen

Zu diesem Bilanzposten gehören die unterschiedlichen Nutzungsformen: Friedhöfe, Parkanlagen, Kleingartenanlagen, Sportflächen, Kinderspielflächen, Naturschutzflächen, Wasserflächen, ggf. untergliedert nach örtlichen Lagen.

Der Aufwuchs dieser unterschiedlichen Nutzungen von Grünflächen kann aus Vereinfachungsgründen mit einem pauschalierten Festwert bewertet werden, sofern sich hierdurch keine atypischen Bewertungen ergeben. Gegebenenfalls kann für die einzelnen Grünanlagen auch ein Gesamtfestwert gebildet werden, wenn von einem in etwa gleich bleibenden Bestand bei Wegen, Pflanzen und sonstigen Aufbauten und von einem gleich bleibenden Wert auszugehen ist. Diese Vorgehensweise erfolgt analog zum Vorschlag der Kommunalen Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement (KGSt), der beinhaltet, dass Grünflächen auf der Grundlage einer Durchschnittsgröße, z.B. „Wert eines Quadratmeters Grünfläche“, und orientiert an unterschiedlicher Ausstattung bzw. Klassifizierung bewertet werden sollten.

1.1.1.2.1.2 Ackerland bzw. Flächen der Landwirtschaft

Unter diesem Bilanzposten sind die landwirtschaftlich genutzten Flächen der Gemeinde auszuweisen. Dazu zählen aber keine Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen. Diese sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den entsprechenden Bilanzposten auszuweisen.

Grundsätzlich befinden sich auf landwirtschaftlichen Flächen keine oder nur wenige Grundstücksanlagen bzw. -aufbauten. Die wenigen Aufbauten können analog der Vorgehensweisen bei anderen Vermögensgegenständen bewertet werden. Hierbei sollten Durchschnittskosten einer aktuellen Herstellung, z.B. bezogen auf Quadratmeter bei Wegen, die Bewertungsgrundlage bilden. Für den bereits abgelaufenen Teil der durchschnittlichen Nutzungsdauer ist ein entsprechender Anteil in Abzug zu bringen. In der Regel kann bei der Eröffnungsbilanzierung nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit von einer Bewertung unwesentlicher Aufbauten abgesehen werden.

1.1.1.2.1.3 Waldflächen und Flächen der Forstwirtschaft

Zu diesem Bilanzposten gehören der im gemeindlichen Besitz befindliche Wald sowie sonstige forstwirtschaftlich genutzte Flächen. Dazu zählen aber keine Gebäude-, Hof- oder Wegeflächen. Diese sind ebenso wie die Wohn- und Betriebsgebäudeflächen unter den entsprechenden Bilanzposten auszuweisen.

Es sollte für den Aufwuchs auf diesen Flächen eine Bewertung zu einem Festwert erfolgen. Dies begründet sich nach dem kommunal-forstwirtschaftlichen Grundsatz der Nachhaltigkeit, der den Bestand des gemeindlichen Waldes schützt, indem Hiebsätze nur im Rahmen des Nachwuchses zugelassen werden. Für die Bewertung von forstwirtschaftlichen Flächen und Wald stehen zwei alternative Verfahren zur Verfügung:

a) Waldbewertungsrichtlinien

Für die Bewertung von Wald bestehen landesrechtliche Waldbewertungsrichtlinien. Auf deren Grundlage und mittels des Forsteinrichtungswerks (ein umfassendes Bestandsverzeichnis, untergliedert nach vielen forstwirt-

schaftlichen Merkmalen) kann eine detailgetreue Bewertung des Wald- und Forstvermögens vorgenommen werden. Die Waldbewertungsrichtlinien auf der Grundlage des Forsteinrichtungswerks ermöglichen als Ergebnis ein präzises Gutachten im Rahmen eines Erwerbs bzw. der Veräußerung einer Waldfläche. Der Nachteil besteht darin, dass der immense Detaillierungsgrad erhebliche Aufwendungen beim Bewertungsverfahren verursacht. Grundsätzlich dürfte dieses Verfahren für Zwecke der Eröffnungsbilanzierung zu aufwändig gestaltet sein.

b) 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 Bombensplitter in Althölzern, werden nicht berücksichtigt.

1.1.1.2.1.4 Sonstige unbebaute Grundstücke

Dieser Bilanzposten stellt eine Sammelposition für die anderen nicht unter Grünflächen, Ackerland und Waldflächen und Flächen der Forstwirtschaft genannten Grundstücke dar, z.B. noch unbebaute Baugrundstücke oder Gewerbegrundstücke. Diese können auch nach der vorgesehenen Nutzung gegliedert und entsprechend in der Bilanz gesondert ausgewiesen werden.

Unter diesem Bilanzposten sind auch die Grundstücke auszuweisen, für die Erbbaurechte vergeben worden sind. Es handelt sich hierbei zwar um ein bebautes Grundstück, jedoch besteht das wirtschaftliche Eigentum der Gemeinde nur beim Grund und Boden. Sofern die Erbbaugrundstücke in einer Gemeinde einen wesentlichen Teil des gemeindlichen Vermögens darstellen, können diese unter diesem Bilanzposten auch gesondert gezeigt werden, z.B. als „Grund und Boden mit fremden Gebäuden“.

Erbbaurechte können insofern als kommunale Sonderfälle betrachtet werden, denn die Gemeinde hat oft zur Förderung des Baus von Eigenheimen in erheblichem Maße Grundstücke an Bauwillige nicht verkauft, sondern im Rahmen eines Erbbaurechtsverhältnisses zur Verfügung gestellt. Dieses beinhaltet teilweise Besonderheiten wie Kaufrechte des Erbbauberechtigten, ggf. anknüpfend an die persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse, sowie Kaufpreisabschläge.

Eine Besonderheit bei der Gestaltung kommunaler Erbbaurechtsverhältnisse kann darin bestehen, dass während der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses dem Erbbauberechtigten der Kauf des Grundstücks mit einer an den persönlichen Einkommensverhältnissen gekoppelten Kaufpreisreduzierung ermöglicht wird. Sofern ein solches Vertragsverhältnis besteht, ist das Grundstück in der Eröffnungsbilanz mit dem vollen Bodenrichtwert zu aktivieren. Für die eingeräumte Kaufpreisreduzierung unter Bodenrichtwert wird eine „Rückstellung für Kaufpreisreduzierungen“ über die höchstmögliche Ermäßigung passiviert. Als weitere Besonderheit ist das Fehlen einer Wertsicherungsklausel hinsichtlich der Anpassung des Erbbauzinses anzusehen. Analog hierzu sind im Verhältnis zur Wertentwicklung des Grundstückswertes erheblich zu niedrig angesetzte Wertsicherungsklauseln zu betrachten. Die Wertminderung wird hierbei durch die Restlaufzeit des Erbbaurechtes bestimmt. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass sich nur eine zeitlich begrenzte Wertminderung ergibt, die durch das Ende der Laufzeit des Erbbaurechtsverhältnisses entfällt.

Die Begründung eines Erbbaurechtsverhältnisses hat keinerlei Einfluss auf die bilanzielle Zuordnung des Vermögensgegenstandes, so dass Grundstücke, die mit einem Erbbaurecht belastet sind, grundsätzlich beim Grundstückseigentümer zu ihrem vollen Wert zu bilanzieren sind. Eventuelle Wertminderungen auf Grund fehlender oder unzureichender Wertsicherungsklauseln sind bei der Zeitwertermittlung zur Eröffnungsbilanzierung entsprechend der Restlaufzeit des Erbbaurechtes zu berücksichtigen. Sofern für den Erbbauberechtigten ein Erwerbsrecht für das Grundstück mit Kaufpreisreduzierung besteht, ist diese mögliche Wertschränkung bei der Eröffnungsbilanzierung passivisch – d.h. durch Einrichtung einer Rückstellung in Höhe der höchstmöglichen Reduzierung – zu berücksichtigen.

1.1.1.2.1.5 Grundstücksgleiche Rechte

Der Wert von grundstückgleichen Rechten ist unter Berücksichtigung der jeweiligen Nutzungsform und bezogen auf das betroffene Grundstück abzubilden. Da dies sowohl für unbebaute Grundstücke als auch für bebaute Grundstücke gilt, wird diese Zuordnung nicht noch mal unter bebauten Grundstücken wiederholt.

1.1.1.2.2 Bebaute Grundstücke

Weitere Sachanlagen sind bebaute Grundstücke, die entsprechend den zu erfüllenden Aufgaben errichtet wurden. Daher sind diese bebauten Grundstücke wie die unbebauten Grundstücke entsprechend ihrer gemeindlichen Nutzung, mindestens nach der Nutzung für Kinder- und Jugendeinrichtungen, Schulen und Wohnbauten in der Bilanz anzusetzen, wobei die übrigen Grundstücke unter dem Sammelposten der Bilanz „Sonstige Dienst-, Geschäfts- und Betriebsgebäude“ zu erfassen sind. Es bleibt der Gemeinde auch hier ein Gestaltungsspielraum, der es ihr ermöglicht, auch die unter dem Sammelposten erfassten Grundstücke auch weiter untergliedert auszuweisen. Eine weitere Abgrenzung zu den übrigen bebauten Grundstücken bietet sich nach den Merkmalen des § 107 Abs. 2 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 nach § 74 BewG Grundstücke, „auf denen sich benutzbare Gebäude befinden, mit Ausnahme der in § 72 Abs. 2 bis 3 BewG (Noch-nicht-Vorhandensein; Nicht-mehr-Vorhandensein) bezeichneten Grundstücke. Bei der Bewertung von bebauten Grundstücken sind Grund und Boden und das Gebäude getrennt zu erfassen und zu bewerten. In diese Bewertung sind die technischen Einrichtungen einzubeziehen, wenn es sich um Einbauten handelt, die fest mit dem Gebäude verbunden sind und diese nicht selbstständig bewertbar sind, z.B. Heizungs- und Lüftungsanlagen, Beleuchtungseinrichtungen, Rolltreppen, Sprinkleranlagen. Die Bewertung von bebauten Grundstücken (Quelle: NKF-Dokumentation 2003 S. 421) stellt sich wie folgt dar:

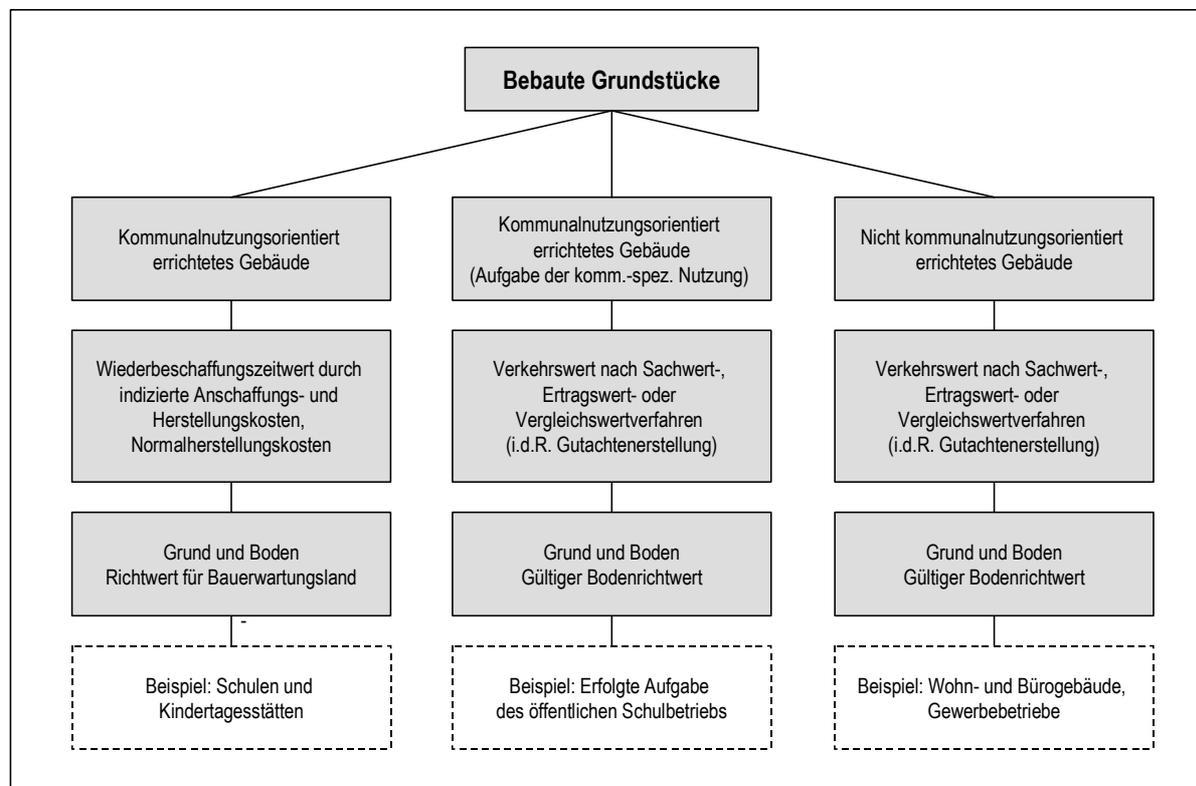


Abbildung 66 „Bewertung von bebauten Grundstücken“

1.1.1.2.2.1 Bebaute Grundstücken mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden

Die im Eigentum der Gemeinde befindlichen Grundstücke mit kommunal-nutzungsorientiert errichteten Gebäuden werden vielfach für die Aufgabenerfüllung der Gemeinde auf den Gebieten „Erziehung“, „Bildung“ und „Kultur“, z.B. Schulen, Volkshochschulen, Kindertageseinrichtungen und sonstige Einrichtungen der Jugendhilfe, Bibliotheken, Museen, Begegnungsstätten u.ä., 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. Kommunen sind als Gebietskörperschaften des öffentlichen Rechts dagegen in ihrer Aufgabenerledigung örtlich gebunden. Je nach Aufwand der Umnutzungserfordernisse würden sich bei einer Verkehrswertermittlung die unterschiedlichsten Ergebnisse hinsichtlich der Gebäudebewertung ergeben. Im Extremfall wäre für einen angenommenen Kaufinteressenten ein Neubau wirtschaftlicher als der Aufwand für die angestrebte Umnutzung, sodass der Verkehrswert eines Grundstückes sich lediglich im Wert des Grund und Bodens widerspiegelt, ggf. noch unter Abzug von Abbruchkosten. Die Zeitwertermittlung anhand des Verkehrswertes ist daher nicht geeignet.

Unter Berücksichtigung der kommunalen Nutzungsorientierung ist daher in § 55 Abs. 1 GemHVO 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 Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten 1995/2000“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden.

Zur Bewertung von Grund und Boden ist bestimmt worden, dass dieser mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage anzusetzen ist. Zu beachten ist dabei allerdings, dass in den Fällen, in denen die Gebäude oder wesentliche Gebäudeteile in marktvergleichender Weise genutzt werden, das Ertragswertverfahrens angewendet werden sollte.

1.1.1.2.2.2 Bebaute Grundstücken ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude

Bebaute Grundstücke ohne kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude sind üblicherweise mit dem Verkehrswert anzusetzen. Der Verkehrswert resultiert dabei aus dem erzielbaren Verkaufspreis eines Vermögensgegenstandes und wird auf der Grundlage von Sach-, Ertrags- oder Vergleichswerten ermittelt. Die Ermittlung des Verkehrswertes ist nur für solche Grundstücke sinnvoll und vom Aufwand her vertretbar, für die tatsächlich ein Markt besteht. Hier kann der Zeitwert aus einem jederzeit erzielbaren Verkaufspreis für das Gebäude abgeleitet werden. Eine korrekte Verkehrswertermittlung von Gebäuden ist in der Regel nur auf der Grundlage eines Bewertungsgutachtens möglich. Von diesem Grundsatz kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden. Der Wert des Grund und Bodens lässt sich anhand der aktuellen Bodenrichtwerte 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 festgelegt.

1.1.1.2.3 Infrastrukturvermögen

Zu den Sachanlagen zählt auch das Infrastrukturvermögen. Es umfasst die öffentlichen Einrichtungen, die ausschließlich nach ihrer Bauweise und Funktion der örtlichen Infrastruktur zu dienen bestimmt sind (Infrastrukturvermögen im engeren Sinne). Dazu zählen Grundstücke mit Straßen, Kanalisation und sonstige Verkehrs-, Ver- und Entsorgungseinrichtungen, z.B. Kläranlagen, Sonderbauwerke. Wegen ihrer Eigenart und der sich daraus ergebenden eingeschränkten Verwendungsmöglichkeit ist das Infrastrukturvermögen im engeren Sinne in der Bilanz gesondert auszuweisen. Der Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens wird unabhängig von den darauf befindlichen Gebäuden oder sonstigen Aufbauten in einem besonderen Bilanzposten angesetzt. Die übrigen öffentlichen Einrichtungen, z.B. Krankenhäuser, Bildungsinstitutionen und Kultur- und Sozialeinrichtungen (Infrastrukturvermögen im weiteren Sinne) sind in der Regel in der Bilanz dem Bereich der bebauten Grundstücke zuzuordnen.

1.1.1.2.3.1 Grund und Boden des Infrastrukturvermögens

Der Bilanzposten „Grund und Boden des Infrastrukturvermögens“ ist ein Sammelposten, der sämtlichen Grund und Boden des gemeindlichen Infrastrukturvermögens enthält. Auf eine genaue Zuordnung auf die einzelnen Posten des Infrastrukturvermögens ist verzichtet worden, da insbesondere wegen der teilweisen Mehrfachnutzung des Grund und Bodens für das Infrastrukturvermögen, dies vielfach zu Bewertungs- und Ansatzproblemen führen könnte.

Der Grundstücksbegriff im NKF stellt auf die wirtschaftliche Einheit ab, so dass mehrere „bürgerlich-rechtliche“ Einzelgrundstücke bzw. Flurstücke, aber auch nur ein Teil von einem solchen, ein Grundstück im Sinne des Bewertungsrechtes bilden können. Die Grundstücke des Infrastrukturvermögens bestehen – insbesondere im Außenbereich – aus einer Vielzahl von Flurstücken bzw. Teilflurstücken mit z.T. unterschiedlichen Nutzungsar-

ten, z.B. Straßen, Gräben, Verkehrsbegleitfläche, Grünland, etc. Die Bewertung des Grund und Bodens für die Eröffnungsbilanzierung orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung der umliegenden Grundstücke. Gegebenenfalls kann eine Untergliederung nach Flächen in Wohn-/Mischgebieten, Gewerbegebieten und Außenbereichen, evtl. nochmals differenziert nach örtlicher Lage erfolgen. Auf der Grundlage einer durch den Gutachterausschuss oder die kommunale Bewertungsstelle erstellten Bodenrichtwerttabelle oder –matrix kann in einem erheblich vereinfachten Verfahren eine nach Nutzungsarten differenzierte und aktuelle Bewertung des Grund und Bodens zur Bildung der Zeitwerte in der Eröffnungsbilanz vorgenommen werden. Allerdings ist auf Grund der nur sehr eingeschränkt möglichen Veräußerung von Infrastrukturvermögen der Wert des Grund und Bodens mit 10 v.H. des mittleren Bodenrichtwertes der umliegenden Grundstücke, mindestens jedoch mit einem Euro pro qm, anzusetzen (vgl. § 55 Abs. 6 GemHVO NRW).

1.1.1.2.3.2 Brücken und Tunnel

Zu diesem Bilanzposten gehören alle Brücken und Tunnel, unabhängig von ihrer Nutzung für Fußgänger, Straße oder Schienenverkehr. Unterirdische ausgebaute Abwasserbeseitigungsanlagen gehören jedoch nicht zu diesem Bilanzposten. Sie sind unter dem Bilanzposten „Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen“ auszuweisen. Orientiert an vorhandenen Materialien (Abrechnungsunterlagen, Baubüchern) kann die Ermittlung des Wiederbeschaffungszeitwerts auf der Grundlage indizierter Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Alternativ kann mittels aktueller Baupreise von Objekten gleicher Art und Güte entsprechend der Restnutzungsdauer ein Zeitwert ermittelt werden.

1.1.1.2.3.3 Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen

Neben dem Streckennetz beinhaltet dieser Bilanzposten sämtliche dem Betrieb des Streckennetzes unmittelbar dienenden Anlagen der Streckenausrüstung, z.B. Gleisunterbau, Schienen, Weichen, Oberleitungen, Signale, Funk- und Telefonanlagen für die Streckensicherung. Die Anlagegüter dieses Bilanzpostens sollten, orientiert an Steuerungsbedürfnissen, analog der Darstellung in der „AfA-Tabelle 90 des Bundesfinanzministeriums“ gegliedert werden. Da diese Vermögensgegenstände jedoch vielfach den ausgegliederten Verkehrsgesellschaften gehören, ist hier insbesondere zu prüfen, ob die Gemeinde wirtschaftlicher Eigentümer dieser Vermögensgegenstände ist. Orientiert an vorhandenen Materialien (Abrechnungsunterlagen, Baubüchern) kann mittels Wiederbeschaffungszeitwertes eine Wertermittlung auf der Grundlage indizierter Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Alternativ kann mittels aktueller Baupreise von Objekten gleicher Art und Güte entsprechend der Restnutzungsdauer ein Zeitwert ermittelt werden.

1.1.1.2.3.4 Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören sämtliche baulichen Teile des Kanalnetzes, z.B. Kanäle, Grundstücksanschlüsse, Straßenabläufe, sowie die maschinellen Teile des Kanalnetzes (Dauerpumpwerke, Hochwasserpumpen). Kläranlagen sind ebenfalls diesem Bilanzposten zuzuordnen. Für die Zeitwertermittlung kann auf die gebührenrechtlichen Anlagenstrukturierungen nach Systemkomponenten und Wertermittlungen für den Abwasserbereich zurückgegriffen werden. Das Gebührenrecht lässt neben einer Abschreibung auf der Basis von Anschaffungs- und Herstellungskosten auch eine Abschreibung auf der Basis von Wiederbeschaffungszeitwerten zu. Diese unterliegen durch das jährliche Bescheidungsverfahren der Kommunen grundsätzlich einer ständigen Kontrolle. Sofern Kommunen bei den Abwassergebühren auf der Basis von fortgeschriebenen Anschaffungs- und Herstellungskosten abschreiben, kann die Bewertung der Vermögensgegenstände für die kommunale Bilanzierung genutzt werden. Hierbei kann es hinsichtlich der Vergleichbarkeit möglicherweise gegenüber auf Wertgutachten beruhenden gebührenrechtlichen Wiederbeschaffungszeitwerten zu Unterschieden kommen, da diese aktuelle Erschwernisse einer Wiederbeschaffung, z.B. früher Herstellung Kanalisation unter offenem Gelände, heute unter Hauptverkehrsstraße, berücksichtigen. Daher sollte die Bewertungsgrundlage im Anhang dargestellt werden.

1.1.1.2.3.5 Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen

Zu diesem Bilanzposten gehören alle gemeindlichen Straßen, Wege und Plätze, deren Nutzung für den öffentlichen Verkehr mit Fahrzeugen und Fußgängern errichtet worden sind. Ebenso gehören dazu sämtliche zur Verkehrsführung und Verkehrssteuerung eingesetzten Einrichtungen und Anlagen, z.B. Verkehrsschilder, Ampeln u.a. Ein Sammelansatz für die Straßen, Wege und Plätze mit einer Gruppenbewertung ist auch als Übergangslösung für die Bewertung nicht geeignet. Es würde zu einer Verquickung wertmäßig unterschiedlicher Systemkomponenten kommen. Dies wäre nicht sachgerecht und ließe eine spätere Strukturierung bzw. Detaillierung – insbesondere für ein Nachhalten der Zu- und Abgänge – nicht mehr zu.

1.1.1.2.3.5.1 Strukturierung des Straßennetzes

Eine Strukturierung, die sich an möglichen Unterhaltungs- bzw. Bewirtschaftungsmaßstäben orientiert und das Straßensystem mit den einzelnen Straßen als Systemkomponenten abbildet, ist sachgerecht. Auch ist eine noch differenziertere Vorgehensweise mit Unterteilung des Straßennetzes nach Straßenabschnitten – nach definierten Knotenpunkten – unter Berücksichtigung der örtlichen Unterhaltungs- und Bewirtschaftungsstruktur zulässig. Je nach Umfang der Basismaterialien für eine solche Strukturierung, z.B. ein Straßenkataster, gestaltet sich die Differenzierung unterschiedlich. Eine weitere Strukturierungsmöglichkeit bieten die dem Straßenvermögen zugehörigen Flurstücke. Diese katasterrechtlichen Grundstücksstrukturen bieten ebenfalls eine Grundlage für eine strukturierte Bewertung des gesamten Straßensystems. Nach dieser Strukturierung ist zu entscheiden, ob die Straßen in ihren einzelnen Komponenten oder als ein einheitliches Wirtschaftsgut bewertet werden.

1.1.1.2.3.5.2 Die Straße als Bündel einzelner Komponenten

Bei der Bewertung könnte die Straße in ihren Bauteilen und folglich als ein Bündel einzelner und eigenständiger „Betriebsvorrichtungen“ angesehen werden. Diese würden dann vielfach auch noch voneinander abweichende Nutzungsdauern besitzen. Eine solche rein technische Sichtweise kommt zwar den tatsächlichen Verhältnissen nahe, das daran anknüpfende Bewertungsverfahren wäre aber mit einem hohen Aufwand verbunden. Außerdem verliert die Straße ihre Eigenschaft als Bewertungseinheit, obwohl die Straße nur als Einheit gebrauchsfähig im Sinne ihrer Zwecksetzung ist. Die Tragschicht der Straße oder ihr Unterbau ist nicht ohne Deckschicht bzw. nicht ohne eine Zusammenfügung ihrer Komponenten sinnvoll nutzbar. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Erneuerung der Deckschicht keine aktivierungsfähige Investition, sondern Erhaltungsaufwand darstellt. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, die Straßen des gemeindlichen Straßennetzes nicht als ein Bündel einzelner Komponenten, sondern als ein einheitliches Wirtschaftsgut (Anlagegut) zu behandeln und zu bewerten.

1.1.1.2.3.5.3 Die Straße als einheitliches Wirtschaftsgut

Der Gegenstand „Straßenkörper“ besteht aus unterschiedlichen fachtechnischen Bauteilen. Erst aus der Zusammenfügung dieser Komponenten entsteht der eigenständige und gebrauchsfähige Vermögensgegenstand „Straße“ und wird nutzungsfähig im Sinne seiner Zwecksetzung. Durch die Integration der Bestandteile wird die Straße ein einheitliches Wirtschaftsgut, vergleichbar dem Auto, das nur durch die eingesetzten Komponenten zum Gegenstand wird. Die Bauteile der Straße können wie die Komponenten des Autos unterschiedliche betriebsgewöhnliche Nutzungsdauern haben. Auch wenn die technische Ausprägung der einzelnen wesentlichen Bauteile nach ihrer Zusammenfügung weiter besteht, erfordert bereits die Zusammenfügung, eine Betrachtung der Einzelteile möglichst zu beenden. Im Blickpunkt der gemeindlichen Nutzung steht jetzt das „geschaffene“ Gesamtgebilde „Straße“ als gebrauchsfähiger Vermögensgegenstand der Gemeinde. Dieses Wirtschaftsgut darf deshalb für den Ansatz in der gemeindlichen Bilanz nicht wieder in seine Bestandteile zerlegt werden.

Außerdem entspricht die Straße als einheitliches Wirtschaftsgut und Vermögensgegenstand am Besten der vorgesehenen Funktion und dem Zweck „Straße“, die von der Gemeinde im Rahmen der kommunalen Aufgabenerfüllung als Gesamtheit zur Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Sie ist auch deshalb als Einheit und unter Berücksichtigung der tatsächlichen und gewollten Nutzung zu bewerten. Die Straße als geschlossene Anlage (Gesamtheit) mit einer durchschnittlichen Nutzungsdauer vereinfacht auch die Anlagenbuchhaltung sowie die zukünftigen Inventuren. Auch wenn erwartet wird, dass dies im Einzelfall nach den tatsächlichen örtlichen Gege-

benheiten möglicherweise nicht vollständig dem Ressourcenverbrauch der Gemeinde entspricht, weil z.B. die Bestandteile „Mittelschicht“ und „Deckschicht“ immer zusammen erneuert werden, stehen einem differenzierten Ansatz des Wirtschaftsgutes „Straße“ in der gemeindlichen Bilanz grundsätzlich auch die einzuhaltenden allgemeinen Voraussetzungen für die Aktivierung von Vermögensgegenständen entgegen (vgl. Erläuterungen zu § 33 Abs. 1 GemHVO NRW).

Für den Vermögensgegenstand „Straße“ ist einheitliche Nutzungsdauer festzulegen, die anhand der voraussichtlichen Lebensdauer der einzelnen Bauteile unter Berücksichtigung der Nutzung der Straße zu ermitteln ist. Damit wird der Straßenkörper nach seiner tatsächlichen und gewollten Nutzung als Einheit aktiviert. Auch in anderen Ländern wird der Bewertung der Straße als einheitliches Wirtschaftsgut und damit ein entsprechender Ansatz in der gemeindlichen Bilanz der Vorzug gegeben.

Außerdem führt die Bewertung der Straße als Einheit dazu, dass eine pauschalierte Bewertung unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Schichten und baulichen Qualität der Straßen möglich wird. So kann je qm-Straßenfläche ein durchschnittlicher Herstellungswert je nach Straßenart bzw. -güte oder alternativ differenziert nach Verschleißschicht (Deck- und Binderschicht) bzw. Tragschicht und Unterbau zugrunde gelegt werden. Die OVG-Rechtsprechung hat im Rahmen des Beitragsrechts Mindestnutzungsdauern festgelegt. Unterschiedliche Abschreibungszeiträume für verschiedene bauliche Straßenqualitäten brauchen nicht vorgesehen zu werden, da der bauliche Aufbau sich an der Art der Straße bzw. deren Nutzung (Anlieger- bzw. Hauptverkehrsstraße) orientiert. Es ist erforderlich, auf der Grundlage der vorgesehenen Strukturierung eine straßen-, straßenabschnitts- bzw. flurstücksgenaue Feststellung der Restnutzungsdauern vorzunehmen.

1.1.1.2.3.5.4 Weitere Abgrenzungen im Straßennetz

Problematisch könnte die Abgrenzung der eigentlichen Straßenanlage zum Straßenbegleitgrün, zu Böschungen oder zu anderen Teileinrichtungen sein. Sofern eine solche Abgrenzung innerhalb der einzelnen Systemkomponenten nicht vorhanden bzw. ohne übermäßigen Aufwand nicht zu ermitteln ist, kann zur Vereinfachung für die Eröffnungsbilanzierung ein an den örtlichen Verhältnissen orientierter Erfahrungswert zwecks Wertkorrektur des durchschnittlichen Herstellungswertes je Quadratmeter Straßenfläche, z.B. 2 v. H. für Straßenbegleitgrün, zu Grunde gelegt werden. Bei dieser Vorgehensweise ist zu berücksichtigen, dass neben dem pauschal abzuziehenden Straßenbegleitgrün je Systemkomponente ggf. durch nicht konsequente Parzellierung noch Restflächen bestehen, die nicht in die Nutzung als öffentliche Wegefläche einbezogen sind, sodass noch eine weitere pauschale Flächenbereinigung für die Wertermittlung des Anlagegutes Straßenaufbau erfolgen muss.

Die Verkehrslenkungsanlagen können als Anlagegut des beweglichen Vermögens anhand von Verkehrswerten bewertet werden. Es ist aber auch eine Gruppenbewertung (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW) oder eine Wertbildung (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW) für diese Vermögensgegenstände zulässig.

1.1.1.2.3.6 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, soweit sie nicht Bestandteil von Entwässerungsanlagen sind.

1.1.1.2.4 Weitere Sachanlagen

Unter Sachanlagen sind in der gemeindlichen Bilanz auch anzusetzen:

1.1.1.2.4.1 Bauten auf fremdem Grund und Boden

Diesem Bilanzposten sind gemeindliche Vermögensgegenstände zuzuordnen, die sich auf fremdem Grund und Boden befinden. Das bestehende Rechtsverhältnis zwischen der Gemeinde und dem Grundstückseigentümer beinhaltet entgegen dem grundstücksgleichen Recht kein das Grundverhältnis sicherndes dingliches Recht, son-

dem ein vertraglich gesichertes Recht, z. B. durch Miet- oder Pachtvertrag, ggf. mit dauernder dinglicher Sicherung des Nutzungsverhältnisses durch eine beschränkte persönliche Dienstbarkeit, eine bauliche Anlage auf fremdem Grund und Boden vorzuhalten. Dieser Bilanzposten hat besondere Bedeutung für den Bereich der baulichen Anlagen in Form von Betriebsvorrichtungen, z.B. Trafostationen, Druckreglerstationen. Die Bewertung der Bauten auf fremdem Grund und Boden erfolgt entsprechend der Bewertung von Gebäuden.

1.1.1.2.4.2 Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler

Zu diesem Bilanzposten gehören Vermögensgegenstände, deren Erhaltung wegen ihrer Bedeutung für Kunst, Kultur und Geschichte im gemeindlichen Interesse liegt. Dies sind Gemälde, Antiquitäten und kulturhistorische Bauten als Denkmäler sowie Ausgrabungen als Bodendenkmäler.

Kunstgegenstände sollen für die Eröffnungsbilanzierung auf der Grundlage der Versicherungswerte bilanziert werden, soweit sie auf Dauer versichert sind und der Wert ein für Zwecke der Bilanzierung plausibles Bild des Vermögenswertes wiedergibt, z.B. bei Gemälden (vgl. § 55 Abs. 3 GemHVO NRW). Dabei muss beachtet werden, dass z.B. bei Gemälden anerkannter Meister weder ein wirtschaftlicher noch ein technischer Werteverzehr eintritt. Dies ist anders bei Gebrauchskunstgegenständen, für die eine Abschreibung zulässig ist. Aus Gründen der Vereinfachung können „sonstige Kunstgegenstände“ auch mit einem Erinnerungswert (i.d.R. ein Euro) angesetzt werden.

Dieser Bilanzposten beinhaltet auch die Baudenkmäler, die als bauliche Anlagen nicht zu den Gebäuden gehören. Beispiele dafür sind Kriegerdenkmäler, Ehrenfriedhöfe oder Säulen. Im Hinblick auf Wirtschaftlichkeit, aber auch Willkürfreiheit werden diese Kulturdenkmäler sowie die Bodendenkmäler nur mit einem Erinnerungswert bilanziert (vgl. § 55 Abs. 4 GemHVO NRW).

1.1.1.2.4.3 Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge

Maschinen und technische Anlagen, die der gemeindlichen Leistungserstellung dienen, sind unter diesem Bilanzposten anzusetzen. Sie müssen als Vermögensgegenstände selbstständig bewertbar und als nicht fest mit dem Gebäude verbunden zu bewerten sein. Zu den Anlagen und Maschinen gehören sämtliche vom unbeweglichen Vermögen abgegrenzte Betriebsvorrichtungen, z.B. Blockheizkraftwerke, Notstromaggregate, Druckmaschinen, Kompressoren etc. Ferner können hier Betriebsvorrichtungen im technischen Sinne ausgewiesen werden, z.B. Lastenaufzüge, Klimaanlage, Autoaufzüge in Parkhäusern, Verkaufsautomaten, Tresoranlagen, Schauvitriolen, etc. Die übrigen Maschinen und Anlagen sind der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzuordnen (vgl. zur Bewertung auch § 56 Abs. 3 GemHVO NRW).

Neben den markt gängigen „Fahrzeugen“ umfasst der Bilanzposten auch die kommunalen Spezialfahrzeuge. Beispiele dafür sind Löschboote, Friedhofsbagger oder Kehrmaschinen, aber auch die Entsorgungsfahrzeuge der Abfall- und Abwasserbeseitigung.

Für die Bewertung dieser beweglichen Vermögensgegenstände können die Anschaffungs- und Herstellungskosten indiziert werden, was jedoch nachvollziehbar sein muss. Eine – auch im Gebührenrecht – anerkannte Indizierungsreihe für den Bereich des beweglichen Vermögens bildet die Indexreihe „Staatsverbrauch“. Sofern eine Indizierung aufgrund wertmäßiger Besonderheiten des Anlagegutes zu nicht nachvollziehbaren Ergebnissen führen sollte, muss versucht werden, für dieses spezielle Anlagegut die Bewertung auf der Basis der geltenden Marktpreisentwicklung vorzunehmen. Es gilt, sachgerecht den vorsichtig geschätzten Zeitwert für die beweglichen Vermögensgegenstände zu ermitteln

1.1.1.2.4.4 Betriebs- und Geschäftsausstattungen

Zu den Betriebs- und Geschäftsausstattungen gehören alle Einrichtungsgegenstände von Büros und Werkstätten, einschließlich der erforderlichen Werkzeuge, z.B. Stühle, Tische, Schränke, PC, aber auch die Schaufeln, Spaten und Harken der kommunalen Grünpflege, das Strahlrohr und die Schläuche im Feuerwehrbereich, Spielsachen in Kindertageseinrichtungen und das Geschirr in der Altentagesstätte.

Der Zeitwert dieser Vermögensgegenstände kann bei einer Einzelbewertung über an Wiederbeschaffungszeitwerten orientierten Restwerten ermittelt werden. Des Weiteren kann auch für diese Vermögensgegenstände ein Gruppenwert (vgl. § 34 Abs. 3 GemHVO NRW) bzw. bei relativ konstantem Bestand auch ein Festwert (vgl. § 34 Abs. 1 GemHVO NRW) gebildet werden.

1.1.1.2.4.5 Geleistete Anzahlungen

Geleistete Anzahlungen beinhalten die geldlichen Vorleistungen einer Gemeinde auf noch zu erhaltende Sachanlagen. In diesen Fällen steht der Anzahlung noch kein entsprechender Vermögensgegenstand gegenüber. Die Höhe der geleisteten Anzahlungen (Nennwert) ergibt sich für die Eröffnungsbilanzierung aus den diesbezüglichen Zahlungsströmen bezogen auf den Bilanzierungstichtag (vgl. § 55 Abs. 5 GemHVO NRW).

1.1.1.2.4.6 Anlagen im Bau

Anlagen im Bau bilden den Wert noch nicht fertig gestellter Sachanlagen auf einem eigenen Grundstück der Gemeinde oder einem fremden Grundstück ab. Von besonderer Bedeutung ist hierbei die Definition der Herstellungskosten eines Vermögensgegenstands nach § 33 GemHVO NRW. Danach entstehen Aufwendungen für die Herstellung, für die Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes. Es sind für diesen Bilanzposten, bezogen auf den Bilanzierungstichtag, die Aufwendungen bis zu diesem Bilanzstichtag für noch nicht fertig gestellte Anlagen zu aktivieren. Eine Aufteilung der Aufwendungen für Anlagen im Bau nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens ist nicht erforderlich, kann aber vorgenommen werden.

1.1.1.3 Zu Nummer 1.3 (Finanzanlagen):

Unter den Finanzanlagen werden die Vermögenswerte angesetzt, die auf Dauer finanziellen Anlagezwecken oder Unternehmensverbindungen sowie damit zusammenhängenden Ausleihungen dienen. Daher werden hier Anteile an verbundenen Unternehmen, Beteiligungen, Sondervermögen, Wertpapiere des Anlagevermögens und Ausleihungen erfasst. Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände gehören zu den öffentlich-rechtlichen Organisationen, die je nach Einfluss der Gemeinde wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung zu bewerten sind.

1.1.1.3.1 Anteile an verbundenen Unternehmen

Unter diesem Posten werden Anteile an privatrechtlichen Organisationen („Unternehmen“) oder öffentlich-rechtlichen Organisationen gezeigt, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu dieser Organisation herzustellen. Der Unternehmensbegriff ist im handelsrechtlichen Sinne zu verwenden. Als verbundene Unternehmen sind jene Beteiligungen gesondert auszuweisen, die im Gesamtabschluss der Gemeinde voll zu konsolidieren sind. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen unter der einheitlichen Leitung der Gemeinde stehen bzw. die Gemeinde auf das Unternehmen einen beherrschenden Einfluss ausübt. Dieser ist i.d.R. anzunehmen, wenn eine Beteiligung von mehr als 50 % 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 (vgl. § 55 Abs. 6 GemHVO NRW).

1.1.1.3.2 Beteiligungen

Als Beteiligungen sind Anteile der Gemeinde an Unternehmen einzuordnen, die in der Absicht gehalten werden, eine dauernde Verbindung zu diesem Unternehmen herzustellen. Der Unternehmensbegriff ist im handelsrechtlichen Sinne zu verwenden. Eine Trennung in Unternehmen und Einrichtungen (§§ 107 und 108 GO NRW) ist

hier nicht relevant. Entsprechend dem Handelsrecht ist es dabei unerheblich, ob die Anteile in Wertpapieren verbrieft sind oder nicht. Eine Beteiligung der Gemeinde liegt i.d.R. vor, wenn die Kommune an einem Unternehmen mit mehr als 20 v.H. beteiligt ist (vgl. § 271 Abs. 1 HGB). Als Beteiligungen kommen dabei in Betracht:

- Anteile an Kapitalgesellschaften (dies betrifft auch gemeinnützige Gesellschaften) und
- Anteile an sonstigen juristischen Personen.

Anteile an Genossenschaften werden dagegen unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ ausgewiesen.

In der Eröffnungsbilanz sind die Beteiligungen grundsätzlich unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung anzusetzen. Dazu ist durch § 55 Abs. 6 GemHVO NRW bestimmt worden, wenn Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, sind die Wertpapiere mit dem Tiefkurs der vor dem Bilanzstichtag liegenden zwölf Wochen anzusetzen.

Weiterhin ist festgelegt worden, dass Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 GO NRW nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden können. Der Wert dieser Unternehmen kann dann mit Hilfe der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelt werden. In diese Berechnung des Eigenkapitals werden das anteilige Grundkapital + anteilige Rücklagen sowie +/- anteilige Ergebnisvorträge einbezogen. Dies ist den Gemeinden erlaubt worden, da davon ausgegangen wurde, dass solche Unternehmen, für die Erfüllung der Verpflichtung der Gemeinde, durch den Gesamtabchluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage zu vermitteln, von untergeordneter Bedeutung sind. Die Ergebnisse aus der vereinfachten Unternehmensbewertung beinhalten das zwar das Vorsichtsprinzip. Sie stellen aber unter dem Gesichtspunkt der Bewertung zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten nur eine wertmäßige Untergrenze dar.

Bei der grundsätzlichen Wertprämisse zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten, die zu einer notwendigen und größeren Aussagekraft über das Vermögen der Gemeinde führt, müssen auch die Beteiligungen der Gemeinde mit ihrem aktuellen Unternehmenswert in der Bilanz angesetzt werden. Sie haben wegen der in der Vergangenheit vorgenommenen Ausgliederungen aus der örtlichen Verwaltung eine wesentliche und erhebliche Bedeutung für die Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzlage der Gemeinde. Der Wert eines Unternehmens wird zudem nicht durch die einzelnen Bestandteile des Vermögens und der Schulden bestimmt, sondern durch das Zusammenwirken aller Werte, das gerade durch eine überschlägige Zeitwertermittlung, die in die stillen Reserven des Unternehmens einzubeziehen sind, sichtbar wird. Dabei kann aber die öffentliche Zwecksetzung eines von der Gemeinde errichteten Unternehmens nicht außer Acht bleiben, denn die Unternehmen haben vielfach Sachziele und nicht reine Ertragsziele bei der Ausübung ihrer Tätigkeit zu beachten.

Die übrigen Beteiligungen der Gemeinde, die auch in den Gesamtabchluss einbezogen werden, also Beteiligungen an Unternehmen, die nicht in Form von Wertpapieren gehalten werden oder an denen die Gemeinde nur eine Beteiligung von nicht mehr als 20 v.H. hält, sollen danach abhängig von ihrer Aufgabe und dem Charakter des Unternehmens bewertet werden. Unter Beachtung ihrer öffentlichen Zwecksetzung sollen dabei die zutreffenden Bewertungsverfahren Anwendung finden. Daher kommt bei Unternehmen, die finanzielle Ziele zu erfüllen haben, das Ertragswertverfahren in Betracht; sind von den Unternehmen Ziele der Leistungserstellung zu erfüllen, kommt das Substanzwertverfahren zur Anwendung. Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird aber als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann. In geeigneten Umfang sollen dabei vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden. Mit der Festlegung auf das Ertragswertverfahren oder das Substanzwertverfahren wird den unterschiedlichen öffentlichen Zwecksetzung jedes einzelnen Unternehmens, die die Gemeinde selbst festgelegt hat, Rechnung getragen.

Dagegen wird für rechtlich selbstständige kommunale Stiftungen zugelassen, dass diese vergleichbar mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden (vgl. Erläuterungen zu § 55 Abs. 6 GemHVO NRW).

1.1.1.3.3 Zweckverbände

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 Gesamtabchluss voll zu konsolidieren ist, hat ein Bilanzansatz unter verbundene Unternehmen zu erfolgen. Liegt dies

nicht vor, ist die Mitgliedschaft als Beteiligung anzusetzen. Lassen sich dazu die Anteile eines Zweckverbandsmitglieds nicht exakt ermitteln, müssen alternative Methoden zur Anwendungen 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 Verbandsatzung 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 mindestens eine Gemeinde in dem Umfang am Zweckverband beteiligt ist, dass vergleichbar einer sonstigen alleinigen Beteiligung der Gemeinde 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 in ihrer Bilanz anzusetzen. Nur in den Fällen, in denen alle 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 angesetzt werden.

1.1.1.3.4 Sparkassen

Nach § 3 des Sparkassengesetzes (SpkG) werden die Sparkassen als Wirtschaftsunternehmen der Gemeinden bezeichnet, auch wenn die Gemeinden nach § 107 Abs. 6 GO NRW kein Bankunternehmen errichten, übernehmen oder betreiben dürfen. Die Sparkassen stellen somit eine Besonderheit in der Trägerschaft der Gemeinden dar, denn die Gemeinden müssen ihrer sozialstaatlichen Verpflichtung und der Daseinsvorsorge auch bei Geldgeschäften nachkommen und bedienen sich dafür ihrer Sparkassen. Der Gesetzgeber hat die Sparkassen aber nicht als einen Aufgabenbereich der Gemeinden verstanden bzw. eingeordnet, der in der Vergangenheit aus der gemeindlichen Verwaltung ausgegliedert worden ist. Er hat die Sparkassen daher auch nicht der allgemeinen Haushaltswirtschaft der Gemeinden zugerechnet und in der Begründung zum NKGf vom 16.11.2004 bekundet, dass die Sparkassen nicht in den Konsolidierungskreis für den Gesamtabchluss einzubeziehen sind (vgl. Begründung zu § 116 Abs. 2 GO NRW).

Auch wenn die Sparkassen als eine Vermögensmasse der Gemeinden betrachtet werden können, bringen die Besonderheiten der Sparkassen hinsichtlich ihrer Aufgabenerfüllung es mit sich, sie nicht in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Als Besonderheit gilt z.B., dass die Gemeinde als Träger der Sparkasse daran keine Einlage/Beteiligung halten muss, wie es bei ihren rechtlich-selbstständigen Unternehmen erforderlich ist, sie erhaltene Überschüsse der Sparkasse nur für gemeinnützige Zwecke verwenden kann und die Festlegung der geschäftlichen Betätigung der Sparkasse teilweise der Genehmigung der staatlichen Aufsichtsbehörde unterliegt (vgl. z.B. § 4 Abs. 2 und § 31 SpkG). Das Ergebnis einer Nichtbilanzierung der Sparkassen lässt sich auch aus dem Willen des Gesetzgebers über den Umgang mit Sparkassen im Gesamtabchluss der Gemeinde ableiten. Dieser Verzicht auf einen Wertansatz in der gemeindlichen Bilanz gebietet es aber, im Anhang die Sparkasse anzugeben, ohne jedoch zwingend dazu eine Wertangabe machen zu müssen. Die weitere Entwicklung des Sparkassenrechts bleibt abzuwarten.

Aus diesem Ergebnis darf jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass in der gemeindlichen Bilanz auch auf den Ansatz der Mitgliedschaft in einem Sparkassenzweckverband verzichtet werden darf. Zweckverbände, zu denen auch Sparkassenzweckverbände gehören, stellen eine öffentlich-rechtliche Organisationsform dar, deren Wert je nach Einfluss bei eines Mitgliedes wie ein verbundenes Unternehmen oder eine Beteiligung in der Bilanz anzusetzen ist. Wie bei allen wirtschaftlichen Unternehmen und Einrichtungen der Gemeinde ist für den Wertansatz nicht die gewählte Organisationsform ausschlaggebend, sondern die von der Gemeinde bestimmte öffentliche Zwecksetzung. Würde auf einen solchen Ansatz verzichtet, wäre die erforderliche Einbeziehung aller Zweckverbände in die gemeindliche Bilanz nicht mehr gewährleistet. Vor diesem Hintergrund kann der Wert der Beteiligung an einem Sparkassenzweckverband mit einem Erinnerungswert in der Eröffnungsbilanz angesetzt werden.

1.1.1.3.5 Sondervermögen

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. Weil im Bilanzbereich „Finanzanlagen“ nur rechtlich selbstständige Aufgabenbereiche (Einheiten) der Gemeinde anzusetzen sind, die dadurch auch über einen eigenen Rechnungskreis verfügen, sind hier das Gemeindegliedervermögen sowie das Vermögen der rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen nicht anzusetzen. Dies ist vielmehr unter den übrigen Bilanzposten bei der jeweils betreffenden Vermögensart anzusetzen. 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. Das Treuhandvermögen (§ 98 GO NRW) einer Gemeinde zählt nicht zu den Sondervermögen und ist auch nicht in der Bilanz zu aktivieren.

Die wirtschaftlichen Unternehmen und die organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen sowie die rechtlich unselbstständigen Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen können mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden, d.h. in die Bewertung wird das anteilige Grundkapital + anteilige Rücklagen +/- anteilige Ergebnisvorträge einbezogen (vgl. § 55 Abs. 6 GemHVO NRW).

Beim Gemeindegliedervermögen handelt es sich in der Regel um Nutzungsrechte Dritter am „gemeindlichen“ Grundvermögen. Sofern die Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen werden kann, ist das Gemeindegliedervermögen im Bereich der Sachanlagen auszuweisen. Da kein neues Gemeindegliedervermögen gebildet werden kann, andererseits den Dritten zustehende Nutzungsrechte gegen Entschädigung aufgehoben werden können, kann das Gemeindegliedervermögen auch in Gemeindevermögen umgewandelt werden.

1.1.1.3.6 Wertpapiere des Anlagevermögens

Liegt keine Beteiligung vor, sind die Anteile jedoch dazu bestimmt, dauernd der Gemeinde zu dienen, handelt es sich um Wertpapiere des Anlagevermögens. Zu den Wertpapieren gehören - neben den oben erwähnten Anteilen an Unternehmen - Obligationen, Anleihen, Pfandbriefe etc. Hierzu gehören auch in Wertpapieren angelegte Mittel nach dem Gesetz zur Errichtung von Fonds für die Versorgung in Nordrhein-Westfalen (Versorgungsfondsgesetz - EFoG) vom 20. April 1999 S. 174 (SGV. NRW. 20323). Für börsennotierte/gehandelte Wertpapiere ist bestimmt worden, dass der vorsichtig geschätzte Verkehrswert dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Bilanzstichtag entspricht. Nicht gehandelte/börsennotierte Wertpapiere sind in der Eröffnungsbilanz mit ihren historischen Anschaffungskosten zu bewerten. Bei einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr sind die Wertpapiere dem Umlaufvermögen zuzuordnen (vgl. § 55 Abs. 7 GemHVO NRW).

1.1.1.3.7 Ausleihungen

Unter diesem Bilanzposten werden Ausleihungen erfasst. Sie werden als langfristige Forderungen bezeichnet, die durch Hingabe von Kapital erworben wurden und dem Geschäftsbetrieb dauerhaft dienen sollen, z.B. langfristige Darlehen, Grund- und Rentenschulden, Hypotheken und die eine Mindestlaufzeit von über einem Jahr haben. Nicht zu den Ausleihungen gehören langfristige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie kurzfristige Ausleihungen mit einer Laufzeit unter einem Jahr. Diese sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die Ausleihungen der Gemeinde an die verbundenen Unternehmen, ihre Beteiligungen und ihre Sondervermögen sind in der Bilanz gesondert auszuweisen, um die finanziellen Verflechtungen zwischen der Gemeinde und den verselbstständigten Aufgabenbereichen transparent zu machen und um die Aufstellung des Gesamtabchlusses zu erleichtern. Die übrigen Ausleihungen sind, soweit diese dem Anlagevermögen zuzuordnen sind, unter dem Bilanzposten „Sonstige Ausleihungen“ anzusetzen.

Für Ausleihungen gelten die allgemeinen Bewertungsgrundsätze, d.h. dass Finanzanlagen höchstens mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen. Diese entsprechen dem ausgezahlten Betrag. Bei Ausleihungen wird der beizulegende Wert durch den voraussichtlichen Rückzahlungsbetrag bestimmt, welcher bei unverzinslichen oder niedrig verzinslichen Ausleihungen auf den Bilanzstichtag 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.

1.1.2 Zu Nummer 2 (Umlaufvermögen):

Nach den Vermögensgegenständen des Anlagevermögens werden auf der Aktivseite der Bilanz die Vermögensgegenstände ausgewiesen, die dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind, weil diese Vermögensgegenstände dem Geschäftsbetrieb der Gemeinde nicht dauerhaft dienen sollen, sondern zum Verbrauch, Verkauf oder nur für eine kurzfristige Nutzung vorgesehen sind. Dies sind insbesondere die Vorräte, die Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände, die kurzfristigen Wertpapiere und die liquiden Mittel. Auch Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht mehr dem Geschäftsbetrieb dienen und konkret zur Veräußerung vorgesehen sind, sind unter dem Umlaufvermögen anzusetzen.

1.1.2.1 Zu Nummer 2.1 (Vorräte):

Dieser Bilanzposten umfasst die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und unfertige Leistungen, fertige Erzeugnisse und Waren sowie geleistete Anzahlungen. Als Vorräte, sind nur Lagerbestände an verwertbaren Materialien anzusetzen. Dabei ist ggf. eine dezentrale Lagerung zu berücksichtigen. Sofern bereits Bestände aus Lagern abgegeben worden sind, gelten sie als verbraucht. Abweichend von dem Grundsatz der Einzelbewertung sind die Festbewertung, die Gruppenbewertung und die Sammelbewertung als Bewertungsvereinfachungsverfahren zulässig.

Für die Festbewertung gelten folgende Bedingungen:

- Es muss sich um Gegenstände des Sachanlagevermögens oder um Roh-, Hilfs-, Betriebsstoffe handeln,
- nach einem Abgang müssen sie regelmäßig ersetzt werden,
- ihr Gesamtwert muss für das Unternehmen von nachrangiger Bedeutung sein (Verhältnis zur Bilanzsumme entscheidend),
- der Bestand darf in seiner Größe, seinem Wert und seiner Zusammensetzung nur geringen Schwankungen unterliegen,
- eine Bestandsaufnahme ist i.d.R. alle drei Jahre notwendig.

Für die Gruppenbewertung gelten folgende Bedingungen:

- Es muss sich um gleichwertige Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens handeln oder um,
- andere gleichartige oder annähernd gleichwertige bewegliche Vermögensgegenstände, wobei gleichwertig bedeutet:
 - Zugehörigkeit zu einer Warengattung,
 - gleiche Verwendbarkeit,
 - Funktionsgleichheit,
 - keine wesentlichen Wertunterschiede (max. 20%).

Bei der Sammelbewertung handelt es sich um Verfahren, die bei der Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuerst oder die zuletzt angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenstände zuerst oder in einer sonstigen bestimmten Folge verbraucht oder veräußert worden sind.

Die Bedingungen lauten:

- Das Verfahren muss den GoB entsprechen,
- es muss sich um gleichartige Gegenstände des Vorratsvermögens handeln (d.h. einheitliche Warengattung oder zumindest gleiche Funktion).

Erfolgt vor Ort eine Lagerbuchführung, sind dort die Lagerbestände und die Zu- und Abgänge art- und mengenmäßig (ggf. auch wertmäßig) erfasst, sodass die Lagerbuchführung eine Ausgangsgrundlage darstellen kann.

1.1.2.2 Zu Nummer 2.2 (Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände):

Dieser Posten wird insbesondere in öffentlich-rechtliche und privatrechtliche Forderungen untergliedert, unter denen wiederum unterschiedliche Forderungsarten anzusetzen und abzubilden sind, z.B. Abgabeforderungen, Forderungen gegen verbundene Unternehmen, Forderungen gegenüber dem öffentlichen Bereich. Der Grundsatz

der Einzelbewertung ist zu beachten. Forderungen sind grundsätzlich mit ihrem Nominalwert anzusetzen. Die Bilanz ist wie folgt gegliedert:

2.2 Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände,

2.2.1 Öffentlich-rechtliche Forderungen und Forderungen aus Transferleistungen,

2.2.1.1 Gebühren,

2.2.1.2 Beiträge,

2.2.1.3 Steuern,

2.2.1.4 Forderungen aus Transferleistungen,

2.2.1.5 Sonstige öffentlich-rechtliche Forderungen,

2.2.2 Privatrechtliche Forderungen,

2.2.2.1 gegenüber dem privaten Bereich,

2.2.2.2 gegenüber dem öffentlichen Bereich,

2.2.2.3 gegen verbundene Unternehmen,

2.2.2.4 gegen Beteiligungen,

2.2.2.5 gegen Sondervermögen,

2.2.3 Sonstige Vermögensgegenstände,

Zweifelhafte Forderungen sind unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände mit ihrem wahrscheinlichen Wert anzusetzen; eingeräumte Sicherheiten sind zu berücksichtigen; uneinbringliche Forderungen sind nicht anzusetzen. Niederschlagung ist die Zurückstellung der Weiterverfolgung eines fälligen Anspruchs ohne Verzicht auf den Anspruch selbst. Befristet oder unbefristet niedergeschlagene sowie erlassene Forderungen sind in der Eröffnungsbilanz nicht anzusetzen. Pauschalwert- bzw. Einzelwertberichtigungen wegen des allgemeinen Kreditrisikos sind vom Gesamtbetrag der Forderungen abzusetzen. Zu beachten ist, dass eine Forderung mit einer Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren (vgl. Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO NRW) eine Ausleihung darstellen kann. 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 angesetzt werden.

Mit Beginn des doppelbuchhalterischen Rechnungsbetriebes sind die in der Kameralistik noch offenen Forderungen zu ermitteln und in das doppelbuchhalterische 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 doppelbuchhalterische Rechnungswesen übertragen und verbucht werden. Bei Forderungen, die kameral direkt auf Haushaltsstellen gebucht wurden, ist eine automatisierte Übertragung ohne größeren Rechercheaufwand nicht möglich, weil sich der Debitor und dessen Daten nicht ohne weiteres aus der EDV ermitteln lassen. In diesem Fall sind die Forderungen manuell nachzutragen. Um die Anzahl dieser Buchungen gering zu halten, ist darauf zu achten, dass in den letzten Monaten vor der Umstellung die Buchungen möglichst immer über Personenkonten erfolgen.

Ergänzend dazu sind Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, die keiner anderen Position zugeordnet werden können, unter dem Sammelposten „Sonstige Vermögensgegenstände“ zu bilanzieren.

1.1.2.3 Zu Nummer 2.3 (Wertpapiere des Umlaufvermögens):

Unter den Finanzanlagen sind nur Wertpapiere des Anlagevermögens anzusetzen (vgl. Kapitel Nr. 1.1.1.3.5). Unter diesen Bilanzposten gehören daher Wertpapiere mit einem geplanten Verbleib von weniger als einem Jahr.

1.1.2.4 Zu Nummer 2.4 (Liquide Mittel):

Unter diesen Posten sind alle liquiden Mittel der Gemeinde in Form von Bar- oder Buchgeld anzusetzen. Der Kassenbestand umfasst alle in den Kassen, z.B. Hauptkasse, Handkassen oder sonstige Nebenkassen, z.B. Parkautomaten, 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.

Unter Guthaben sind Kontokorrent-, Festgeld-, und Sparguthaben zu verstehen. Sie können vorhanden sein bei den örtlichen Banken, bei Landesbanken, bei der Bundesbank und der Europäischen Zentralbank sowie auch bei Bausparkassen und ausländischen Banken. Aber auch noch nicht eingelöste Schecks, die sich im Besitz der Gemeinde befinden, sind hierunter zu erfassen. Auch das Ergebnis der Finanzrechnung ist hier einzubeziehen. Die liquiden Mittel sind der Kontengruppe 18 zugeordnet.

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.

1.1.3 Zu Nummer 3 (Aktive Rechnungsabgrenzung):

Ausgaben vor dem Stichtag der Eröffnungsbilanz, die einen Aufwand für eine bestimmte Zeit nach diesem Tag darstellen, sind als Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren (vgl. § 42 Abs. 1 GemHVO NRW). Dies gilt auch für Leasinggeschäfte, wenn den Leasingraten keine angemessenen Gegenleistungen in den einzelnen Perioden gegenüberstehen (Leasingsonderzahlungen).

1.1.4 Zum Posten „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 Eröffnungsbilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen (vgl. § 43 Abs. 7 GemHVO NRW). Das Fehlen von Eigenkapital legt offen, dass bei der Gemeinde gravierende strukturelle Haushaltsdefizite bestehen und eine unzulässige bilanzielle Überschuldung eingetreten ist (vgl. § 75 Abs. 7 GO NRW). Dadurch entsteht für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes, das zum Bestandteil des Haushaltsplans des ersten Haushaltsjahres mit doppischen Rechnungswesen wird.

Das Verbot der Überschuldung sowie das Gebot nach § 75 Abs. 2 GO NRW, den Haushalt in jedem Jahr auszugleichen, verpflichten die Gemeinde zur Beseitigung der Überschuldung und zur nachhaltigen Wiederherstellung einer geordneten Haushaltswirtschaft. Deshalb wird die Pflicht der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes auslöst. Die geordnete Haushaltswirtschaft der Gemeinde ist durch die eingetretene Überschuldung als nachhaltig gefährdeter zu bewerten, als wenn die Gemeinde plant, ihr vorhandenes Eigenkapital voraussichtlich innerhalb der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung aufzubrauchen. Dieses Ergebnis leitet sich aus Vorgaben des § 75 GO NRW und der Verpflichtung der Gemeinde zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 Abs. 1 Nr. 3 GO NRW ab (Erst-Recht-Schluss). Dies entspricht auch dem Normzweck der haushaltsrechtlichen Vorschriften.

Wenn in Einzelfällen in den Haushaltsjahren nach dem Stichtag der Eröffnungsbilanz im Ergebnisplan einer Gemeinde für das erste Haushaltsjahr und/oder die weiteren Haushaltsjahre kein negatives Jahresergebnis oder ein negatives Jahresergebnis unterhalb der Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW ausgewiesen wird, entbindet diese Planung die Gemeinde nicht von der Verpflichtung zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes. Auch dann muss dem in der Vergangenheit entstandenen strukturellen Defizit der gemeindlichen Haushaltswirtschaft weiterhin mit entsprechenden Konsolidierungsmaßnahmen begegnet werden. Erst wenn gewährleistet ist, dass auf der Aktivseite der gemeindlichen Bilanz kein Posten „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ mehr anzusetzen ist, kann ein Haushaltssicherungskonzept entbehrlich werden.

1.1.5 Zu Nummer 1 (Eigenkapital):

Das Eigenkapital wird aus der Differenz zwischen Vermögen (Aktivseite) und den Schulden (Verbindlichkeiten und Rückstellungen) unter Einbeziehung der Sonderposten gebildet. Als Vorbild dient zwar das kaufmännische Rechnungswesen, jedoch wird aufgrund der kommunalen Eigenheiten die Eigenkapitalposition in die allgemeine Rücklage, 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.

1.1.5.1 Zu Nummer 1.1 (Allgemeine Rücklage):

Die Größe der allgemeinen Rücklage in der Eröffnungsbilanz stellt die Differenz zwischen der Aktivposten der Bilanz und den übrigen Passivposten einschließlich der Sonderrücklagen und der Ausgleichsrücklage dar. Sie hängt somit in der Höhe von den in die Bilanz aufzunehmenden Ansätzen des Vermögens und den Schulden ab. Die Ansätze wiederum stehen in Abhängigkeit zur Inventur und zum Inventar und damit zur Bewertung der Bilanzposten allgemein.

1.1.5.2 Zu Nummer 1.2 (Sonderrücklagen):

Für die Gemeinden sind zwei Arten von Sonderrücklagen bestimmt worden.

1.1.5.2.1 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 als „davon“-Ausweis der allgemeinen Rücklage eingerichtet werden, weil damit ausreichend verdeutlicht wird, dass im folgenden Haushaltsjahr Aufwendungen entstehen können, die auf Ermächtigungen des Vorjahres beruhen. Die Auflösung bzw. Anpassung der Deckungsrücklage ist entsprechend der Inanspruchnahme oder mit Ablauf der Verfügbarkeit der Ermächtigungen, also im Rahmen der Arbeiten für den nächsten Jahresabschluss, vorzunehmen. Dazu ist bestimmt worden, dass nicht im Folgejahr in Anspruch genommene Ermächtigungen durch „Umschichtung“ in die allgemeine Rücklage aufzunehmen sind, so dass ein weiterer „Deckungsbedarf“ unter die Regelungen über die Inanspruchnahme der allgemeinen Rücklage fällt.

1.1.5.2.2 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 nicht verboten, erhaltene Zuwendungen für Investitionen nicht über die gebildeten Sonderposten aufzulösen, so dass die Vorschrift für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unbeachtlich und dafür kein Bilanzposten zu bilden ist.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Ergänzend dazu wird klargestellt, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des 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.

1.1.5.2.3 Sonderrücklage für kommunale 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 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 Stiftung 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.

1.1.5.3 Zu Nummer 1.3 (Ausgleichsrücklage):

Die Ausgleichsrücklage ist ein bei der Eröffnungsbilanzierung von der Allgemeinen Rücklage buchungstechnisch abgetrennter Teil, der im Rahmen des Haushaltsausgleichs die Funktion eines Puffers für Schwankungen des Jahresergebnisses hat. Sie darf zum Ausgleich von Fehlbeiträgen eingesetzt werden und maximal ein Drittel des bei der Eröffnungsbilanz festgestellten Eigenkapitals, höchstens jedoch ein Drittel der jährlichen Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen betragen. Die Höhe der Steuereinnahmen und allgemeinen Zuweisungen bemisst sich nach dem Durchschnitt der drei dem Eröffnungsbilanzstichtag vorangegangenen Jahresrechnungen (vgl. Erläuterungen zu § 75 GO NRW).

1.1.5.4 Zu Nummer 1.4 (Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag):

Der Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines Jahresfehlbetrages entfällt bei der ersten Aufstellung der Eröffnungsbilanz.

1.1.6 Zu Nummer 2 (Sonderposten):

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.

1.1.6.1 Sonderposten für Zuwendungen

Es werden investive Zuwendungen und Beiträge als Sonderposten passiviert, die im Rahmen einer Zweckbindung für investive Maßnahmen bewilligt bzw. gezahlt werden und von der Gemeinde 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 werden rückzahlbare Zuwendungen als Darlehen gewährt, die für die Gemeinde eine Verpflichtung zur Rückzahlung beinhalten und daher als Verbindlichkeiten zu erfassen und in der Bilanz anzusetzen sind.

1.1.6.1.1 Ermittlung der Sonderposten

Für die Ermittlung der Sonderposten ist es erforderlich, neben dem Zeitwert des zuwendungsfinanzierten Vermögensgegenstandes einen dessen Förderanteil entsprechenden Vom-Hundert-Anteil festzustellen. Dieser Anteil darf einzelfallbezogen nicht allein aus den vorhandenen Zuwendungsbescheiden ermittelt werden, sondern wird anhand des tatsächlichen Vom-Hundert-Anteils der erhaltenen investiven Zuwendung, gemessen an den historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, festgestellt. Für die Ermittlung des Zuwendungsanteils dürfen nicht die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben herangezogen werden, denn diese können z.T. erheblich von den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten abweichen.

Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz				
Vorsichtig geschätzter Zeitwert des Vermögensgegenstandes	X	(Pauschaliert) ermittelter Zuwendungsanteil	X	Höhe des Sonderpostens in der Eröffnungsbilanz

Abbildung 67 „Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“

Für gleichartige Vermögensgegenstände oder sachlich durch einen Maßnahmencharakter verbundene Vermögensgegenstände, z.B. aus der Projektförderung „Stadtteilerneuerung“, kann 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. Sofern die Zeitwertermittlung des kommunalnutzungsorientierten Vermögens mittels Indizierung erfolgt, kann der Wert des Sonderposten auf der Basis des tatsächlichen Zuwendungsbetrages mittels gleicher Indizierungsreihe ermittelt werden. Voraussetzung ist hierbei, dass nach der Indizierung keine verändernden Faktoren beim Vermögenszeitwert (z.B. Minderung aufgrund von Instandhaltungsrückstand) mehr einfließen.

Analog zur Zeitwertermittlung 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.

1.1.6.1.2 Pauschal erhaltene Zuwendungen

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 mit der vom Land gewährten Brandschutzpauschale 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 die gewährten Zuwendungen können in der Eröffnungsbilanz die notwendigen Sonderposten von der Gemeinde gebildet werden. 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 die Zuwendungsmittel nicht für Vermögensgegenstände verwendet werden durfte, deren Anschaffung oder Herstellung im Einzelfall unterhalb der Wertgrenze i.H.v. 410 Euro lag. Der Erwerb solcher „geringwertigen“ Wirtschaftsgüter 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.

Zum von der Gemeinde bestimmten Eröffnungsbilanzstichtag muss sich der aktuelle Wert von Vermögen und Schulden in den Ansätzen der Aktiv- und Passivseite der Eröffnungsbilanz der Gemeinde widerspiegeln. Es ist deshalb nicht ausreichend, nur die noch nutzbaren Vermögensgegenstände mit dem vorsichtig geschätzten Zeitwert auf der Aktivseite der Bilanz anzusetzen, sondern auf der Passivseite müssen auch die den Vermögensgegenständen zugeordneten Sonderposten angesetzt werden, um die Finanzierung vollständig abzubilden. Es muss auch das durch die Eröffnungsbilanz den tatsächlichen Verhältnisse entsprechende zu vermittelnde Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde erreicht werden. Zu beachten ist daher, dass ausgehend von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in der Bilanz anzusetzende vorsichtig geschätzte Zeitwert des betreffenden Vermögensgegenstandes die Höchstgrenze für die Bildung eines diesem Vermögensgegenstand zugeordneten Sonderpostens darstellt.

1.1.6.1.3 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.

1.1.6.1.4 Rechtlich unselbstständige örtliche 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 für die erhaltenen Vermögensgegenstände die Anschaffungskosten ermitteln, die im Zeitpunkt seines Erwerbs hätten aufgewendet werden müssen und entsprechend in ihrer Bilanz einen Sonderposten passivieren. Der ermittelte aktuelle Zeitwert des erhaltenen Vermögensgegenstandes stellt den aktivierungsfähigen Anschaffungswert dar und ist auch als Wertansatz für den Sonderposten zu übernehmen.

1.1.6.2 Sonderposten für Beiträge

Erhaltene Beiträge nach dem Kommunalabgabengesetz sind als Sonderposten anzusetzen, weil sie Finanzierungszahlungen für Investitionsmaßnahmen der Gemeinde sind, z.B. Beiträge der Anlieger für den Bau der Straße (vgl. § 41 Abs. 4 Nr. 2.2 GemHVO NRW sowie die Erläuterungen zu § 43 Abs. 5 GemHVO NRW).

In besonderen Einzelfällen kann im Zusammenhang mit der Aufstellung der Eröffnungsbilanz 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 dann, dass zum Eröffnungsbilanzstichtag 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.

1.1.6.5 Sonderposten für Gebührenaussgleich

Nach § 6 (KAG) sind die Kommunen dazu verpflichtet, die Jahresüberschüsse und Jahresfehlbeträge der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen. Wenn Jahresüberschüsse der kostenrechnenden Einrichtungen aus der Gebührenkalkulation entstanden sind, ist auf der Passivseite der gemeindlichen Bilanz ein „Sonderposten für den Gebührenaussgleich“ anzusetzen (vgl. § 43 Abs. 6 GemHVO NRW). Jahresfehlbeträge sind dagegen im Anhang anzugeben und zu erläutern.

1.1.7 Zu Nummer 3 (Rückstellungen):

Die Voraussetzungen, unter denen Rückstellungen gebildet werden dürfen, ergeben sich aus § 36 GemHVO NRW. Als Rückstellungen sind grundsätzlich alle Verbindlichkeiten auszuweisen, die dem Grund oder der Höhe nach ungewiss sind sowie drohende Verluste aus schwebenden Geschäften und laufenden Verfahren. Wegen des das Vorsichtsprinzip bestimmenden Imparitätsprinzips sind Verbindlichkeiten und Verluste als realisiert anzusehen, wenn spätestens am Bilanzstichtag eine Verpflichtung begründet wurde, die in einem späteren Haushaltsjahr zu einer Auszahlung oder einem Verlust führt. Das Vorsichtsprinzip verlangt, dass unter Berücksichtigung des Grundsatzes der richtigen Periodenabgrenzung dieser Aufwand demjenigen Haushaltsjahr zugerechnet wird, in dem er wirtschaftlich verursacht wurde. Die zulässigen Rückstellungen werden nachfolgend näher bestimmt.

1.1.7.1 Pensionsrückstellungen

Unmittelbare Pensionsverpflichtungen bestehen, sofern keinem Dritten diese Leistungsverpflichtung der Kommune übertragen wurde. In der Eröffnungsbilanz sind sowohl Alt- als auch Neuzusagen als Pensionsrückstellungen anzusetzen. Basierend auf den relevanten Datengrundlagen zu diesen Alt- und Neuzusagen sind sämtliche zukünftigen Aufwendungen aus bestehenden Pensionen sowie sämtliche Pensionsansparungen im Rahmen eines versicherungsmathematischen Gutachtens zu ermitteln. Alternativ kann auch zertifizierte Software eingesetzt werden. Ein Rückgriff auf statistische Größen, wie Erhebungen über die Sterbe- und Invaliditätshäufigkeit, ist erforderlich, damit eine fundierte Ermittlung nach mathematischen Regeln möglich wird. Die vollständige Abbildung sämtlicher zukünftigen Pensionsverpflichtungen ist die einzig zulässige Vorgehensweise im Rahmen einer Eröffnungsbilanzierung. Sie gibt ein vollständiges aktuelles Bild zukünftiger Belastungen.

Eine Pensionsrückstellung ist rätierlich so anzusammeln, dass bei Rentenbeginn der Barwert der Rentenzahlungen in die Rückstellung eingestellt worden ist. Im Rahmen vernünftiger kaufmännischer Beurteilung kommt für die Ermittlung der Höhe der Rückstellungen nur das Teilwertverfahren in Betracht. Mit der Rückstellungsbildung wird zum Zeitpunkt der Pensionszusage begonnen. Auf der Basis einer Einmalrückstellung erfolgt die rätierliche Ansammlung bis zum Pensions- (Renten-) beginn. Bei der Bemessung der Rückstellungen wird ein kommunal einheitlicher Zinsfuß von 5 v.H. zugrunde gelegt. Bei Personen, die nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst weitere Ansprüche gegenüber der Kommune behalten, z.B. Beihilfeansprüche, sind auch diese Ansprüche bei der Ermittlung der Rückstellungen zu berücksichtigen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 1 GemHVO NRW).

Bei der Bewertung von Pensionsverpflichtungen sollen erhebliche Ergebnisunterschiede zwischen den Gemeinden ausgeschlossen werden, die durch die bei der Berechnung festzulegenden Variablen entstehen können. Durch einen Runderlass des Innenministeriums vom 04.01.2006 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.

Zu beachten ist, dass unter diesem Bilanzposten keine Rückstellungen anzusetzen sind, die ihre Ursache darin haben, dass eine Gemeinde gegenüber einer anderen Gemeinde oder einer sonstigen öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die Dienstherrnfähigkeit besitzen, verpflichtet ist, sich nach § 107b des Beamtenversorgungs-gesetzes an den künftigen Versorgungslasten zu beteiligen. Diese Verpflichtungen können gegenüber der aufnehmenden Körperschaft für eine abgegebene Beamtin oder einen abgegebenen Beamten entstehen, weil die aufnehmende Körperschaft die vollen Versorgungsbezüge der Beamtin oder des des Beamten zu zahlen hat und die abgebende Körperschaft sich nach der o.a. Vorschrift daran zu beteiligen hat.

Eine solche Erstattungspflicht besteht z.B. ab 1994 für die Dienstherrn, die Beamtinnen und Beamte unter den gesetzlichen Voraussetzungen an Dienstherrn im Beitrittsgebiet abgegeben haben. Diese Erstattungspflicht besteht ab dem Jahre 2002 im gesamten Bundesgebiet, wenn bei der Abgabe einer Beamtin oder eines Beamten, die oder der bereits auf Lebenszeit ernannt worden ist und der abgebenden Körperschaft mindestens fünf Jahre zur Dienstleistung zur Verfügung stand. Bestehen solche Verpflichtungen, sind sie unter dem Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ auszuweisen.

Auch ist zu beachten, dass aus dem derzeit geltenden Versorgungsrecht gegenüber den tariflich Beschäftigten keine Verpflichtung zur Rückstellungsbildung für die Gemeinde bestehen. Der Anspruch dieser Beschäftigten auf eine spätere Leistung an sie, besteht unmittelbar gegenüber der Versorgungsanstalt des Bundes und der Länder. An diese Versorgungsanstalt leisten die Gemeinden als Beteiligte im Umlageverfahren die erforderlichen „Arbeitgeberzahlungen“, zu denen sie nicht zu einem späteren Zeitpunkt, sondern in jedem Haushaltsjahr, in denen die tariflich Beschäftigten bei ihnen tätig sind, verpflichtet sind. Diese jährliche Verpflichtung ändert sich auch nicht dadurch, dass die Versorgungsanstalt ein Kapitaldeckungsprinzip einführt. Die dann versicherungsartig wachsenden Ansprüche der gemeindlichen Beschäftigten werden durch Beitragsleistungen (Prämien) erreicht, die auch dann von der Gemeinde jährlich aufzubringen sind. Dies verdeutlicht, dass hier keine Verpflichtungen der Gemeinde bestehen, die am Abschlussstichtag der Fälligkeit oder der Höhe nach ungewiss sind und

der dazugehörige Aufwand der Verursachungsperiode zugerechnet werden muss, wie es Voraussetzung für die Rückstellungsbildung ist.

1.1.7.2 Rückstellungen für Deponien und Altlasten

Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien sowie für Altlasten sind ungewisse Verbindlichkeiten (vgl. § 249 Abs. S. 1 HGB). Sie stellen die zukünftigen Verpflichtungen zur Rekultivierung und Nachsorge der Deponien und zur Sanierung von Altlasten dar, zu denen die Gemeinde, z.B. auf Grund gesetzlicher Vorschriften, verpflichtet ist.

Bei Deponien sind für die Eröffnungsbilanzierung die zu erwartenden Gesamtkosten für die Rekultivierung und Nachsorge, bezogen auf den Zeitpunkt der Durchführung der Rekultivierungs- und Nachsorgemaßnahmen, zu ermitteln. Dabei kann sich die Bewertung der Rückstellung an dem Verteilungsschlüssel „Verfüllmengenanteil der einzelnen Nutzungsjahre“ orientieren. Auf der Grundlage der bisherigen Verfüllmenge ergibt sich der Wert der Rückstellung zum Zeitpunkt der Eröffnungsbilanzierung (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 2 GemHVO NRW).

1.1.7.3 Instandhaltungsrückstellungen

Bei jeder erstmaligen Bilanzierung stellt sich das Problem, inwiefern bestimmte Sachverhalte als wertmindernde Faktoren bei der Vermögensbewertung anzusehen sind oder die Kriterien eines eigenständig zu bilanzierenden Passivums erfüllen. Mindern diese den Wertansatz des Grundstücks oder ist eine Rückstellung für diesen Sachverhalt zu bilden? Beide Vorgehensweisen würden zunächst zum gleichen Ansatz des Eigenkapitals führen. Neben dem u.U. unterschiedlichen Informationswert der jeweiligen Vorgehensweise ergeben sich Auswirkungen insbesondere hinsichtlich der Abschreibungsbemessungsbasis bei abnutzbaren Vermögensgegenständen und der Buchung der späteren Aufwendungen für die tatsächliche Beseitigung der unterlassenen Instandhaltung.

Da die Beseitigung von unterlassenen Instandhaltungen, die Vermögensgegenständen anhaften auch bei dem handelsrechtlich anzuwendenden Verfahren vollständig aufwandswirksam werden, würden sie auch bei der Beurteilung des „Haushaltsausgleichs“ vollständig in einem Jahr Berücksichtigung finden. Dies könnte zu kontraproduktiven Steuerungseffekten führen. Ökonomisch und/oder ökologisch sinnvolle Maßnahmen könnten dadurch, dass sie aus bewertungstechnischen Gründen zu einem einmaligen außergewöhnlich hohen Aufwand führen würden, verschoben oder unterlassen werden. Es bietet sich daher an, die unterlassene Instandhaltung des Vermögensgegenstandes gesondert zu erfassen und als Korrekturposten zu dem in voller Höhe, d.h. ohne Berücksichtigung der Belastung, aktivierten Vermögensgegenstand zu passivieren. Eine solche Passivierung ist nur zulässig, wenn die Beseitigung der Belastung hinreichend konkret beabsichtigt ist und die Beseitigung der Belastung als bisher unterlassen zu bewerten ist.

Ausreichend für die Rückstellungsbildung erscheint die Aufnahme in einen mittelfristigen Maßnahmen- oder Investitionsplan (mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung). Die Durchführung darf nur in besonderen Ausnahmefällen in die Zeit nach dem dritten auf die Eröffnungsbilanz folgenden Abschlussstichtag hineinreichen. Die vorzunehmenden Maßnahmen müssen einzeln beschrieben und wertmäßig beziffert sein. Insbesondere ist sicherzustellen, dass bei der Inanspruchnahme der gebildeten Rückstellungen auch nur tatsächlich diese Positionen betreffende Vorgänge und nicht 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).

1.1.7.4 Sonstige Rückstellungen

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 Dienstherrn, aber auch Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften ausgewiesen (vgl. Erläuterungen zu § 36 Abs. 4 und 5 GemHVO NRW).

Die Voraussetzungen für die Rückstellungsbildung können erfüllt sein, wenn eine Gemeinde nach § 107b des Beamtenversorgungsgesetzes verpflichtet ist, sich an den künftigen Versorgungslasten des neuen Dienstherrn einer abgegebenen Beamtin oder eines abgegebenen Beamten zu beteiligen (vgl. 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. Dies gilt dann nicht, wenn die Erstattungsverpflichtung betragsmäßig in ihrer Höhe und hinsichtlich ihrer Fälligkeit festgelegt worden ist. In diesem Fall ist die Verpflichtung nicht mehr den Rückstellungen zuzuordnen, sondern unter Verbindlichkeiten anzusetzen.

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, für zu zahlende Umlagen und aus Steuerschuldverhältnissen heraus gebildet werden.

1.1.8 Zu Nummer 4 (Verbindlichkeiten):

1.1.8.1 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,

Bei der Erstellung der Eröffnungsbilanz ist zu berücksichtigen, dass im kameralistischen Rechnungswesen die Verbindlichkeiten als nicht für doppische Zwecke geeignet erfasst sind. Zum Zeitpunkt der kameralen Einbuchung einer Verbindlichkeit entsteht eine Soll-Stellung, und diese Soll-Stellung ist nicht identisch mit der doppischen 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 doppische Rechnungswesen diese zu überprüfen, um sie zutreffend in der gemeindlichen Bilanz anzusetzen.

1.1.8.2 Ermittlung des Bestandes an Verbindlichkeiten:

Die direkte Einzelerfassung der am Stichtag noch offenen Rechnungen, Zahlungsbescheide u.ä. erscheint besonders für Gemeinden geeignet, bei denen ein eher geringes Volumen an Verbindlichkeiten besteht. Es besteht aber auch die Möglichkeit, während eines von der Gemeinde individuell festzulegenden Zeitraumes vor dem Stichtag der doppischen Gesamteinführung, z.B. 3 Monate, parallel zur Kameralistik bereits eine doppische Verbuchung in der Kreditorenbuchhaltung vorzunehmen. Dieses Verfahren führt dazu, dass das letzte kameralbuchungsjahr

noch kameral abgeschlossen wird, und andererseits im folgenden Jahr der doppische Verbindlichkeitenbestand zur Verfügung steht.

Nach den Erfahrungen der Modellkommunen nehmen die Verbindlichkeiten im Vergleich zu den Forderungen von der Anzahl her ein eher geringeres Volumen ein. Die Anzahl kann insbesondere dadurch gering gehalten werden, dass im alten Haushaltsjahr möglichst noch alle Rechnungen etc. bezahlt werden bzw. ggf. Bestellungen erst im neuen Haushaltsjahr aufgegeben werden. Sollte es dennoch am Stichtag noch offene Rechnungen, Zahlungsbescheide u.ä. geben, sind diese durch direkte Einzelerfassung in das doppische System zu übernehmen. Auch bei dem Ansatz von Verbindlichkeiten in der Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung für Kommunen zu beachten.

Wenn die Gemeinde Zuwendungen von Dritten erhalten hat, sie aber noch nicht den dadurch zu finanzierenden Vermögensgegenstand angeschafft oder hergestellt bzw. in Betrieb genommen hat, muss sie im Jahresabschluss bereits diese Zuwendungen passivieren. Bei diesem Zwischenstand besteht noch eine grundsätzliche Verbindlichkeit gegenüber dem Zuwendungsgeber, die entsprechend in der Bilanz anzusetzen ist. Die noch nicht verwendeten Zuwendungsmitteln sind deshalb unter dem gesonderten Bilanzposten „Erhaltene Anzahlungen“ anzusetzen, der zwischen den Verbindlichkeiten aus Transferleistungen und den sonstigen Verbindlichkeiten eingeordnet werden soll. Gleichermaßen 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.

1.1.9 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.

1.2 Anhang

In Anlehnung an die Vorschriften über das kaufmännische Rechnungswesen enthält der Anhang zur Eröffnungsbilanz die besonderen Erläuterungen zu einzelnen Bilanzpositionen, die neben der Beschreibung eine Ergänzung, Korrektur und Entlastung von Bilanz bezwecken und deren Interpretation unterstützen sollen (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, z.B. Bürgschaftsverpflichtungen, enthält, beigelegt werden.

1.3 Forderungsspiegel

In Anlehnung an das kaufmännische Rechnungswesen soll der Forderungsspiegel den Stand und die Entwicklung einzelner Posten des Anlagevermögens im Haushaltsjahr detailliert nachweisen (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.

1.4 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.

1.5 Lagebericht

Der Lagebericht soll einen Überblick über die wichtigen Ergebnisse aus der Aufstellung der Eröffnungsbilanz geben und so gefasst werden, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde vermittelt wird (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 Eröffnungsbilanz und der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu enthalten. Auch ist auf die Chancen und Risiken für die künftige Entwicklung der Gemeinde einzugehen; zu Grunde liegende Annahmen sind anzugeben.

Bei der Erstellung des Lageberichtes hat die Gemeinde auch die Kriterien zu beachten, die aufbauend auf den für jede Informationsvermittlung geltenden Bedingungen spezifizierte Anforderungen an den Lagebericht stellen und als Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (GoL) bezeichnet werden. Deshalb wird eine der Realität entsprechende Darstellung der Angaben im Lagebericht verlangt (Grundsatz der Richtigkeit). Für die umfassende Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Gemeinde, untergliedert in die Vermögens- und Schuldenlage, müssen alle erreichbaren Informationsquellen ausgeschöpft werden (Grundsatz der Vollständigkeit). Durch prägnante verständliche und übersichtliche Informationen wird dem Grundsatz der Klarheit Rechnung getragen. Dazu gehört, dass die Gemeinde bei der Darstellung im Lagebericht auf die Allgemeinverständlichkeit zu achten hat, wie darauf, dass sein Inhalt für den Leser nachvollziehbar wird. Dem Lagebericht muss der Leser entnehmen können, auf welche Tatsachen sich die Analysen und Schlussfolgerungen für die Haushaltswirtschaft und die Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde stützen. Dabei muss auch die Flut der möglichen Information gegenüber dem Leser beachtet werden (Grundsatz der Informationsabstufung). Damit dem Grundsatz der Vergleichbarkeit nachgekommen wird, sind die Auswahlkriterien für die in den Lagebericht aufzunehmenden Informationen sowie die Darstellungsform grundsätzlich auch in den folgenden Haushaltsjahren beizubehalten. Weiterhin findet auch der Grundsatz der Wesentlichkeit sowie der Grundsatz der Vorsicht (Vorbeugung einer zu optimistischen Darstellung) Anwendung.

Die Analyse der Vermögens- und Schuldenlage 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 (vgl. Kapitel „Haushaltsanalyse und Kennzahlen“).

Darüber hinaus muss jede Gemeinde 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 Risiko-

früherkennung 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, etwaige bestandsgefährdende Entwicklungen für die Gemeinde frühzeitig zu erkennen, hilfreich.

In diesem Zusammenhang hat der jährliche Lagebericht eine umfassende und vielfältige Funktion. Für die äußere Gestaltung, seinen Aufbau und Umfang sind keine besonderen Formvorgaben vorgegeben worden. Die Fülle der Informationen verlangt jedoch 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.

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.

2. Zu Absatz 2:

2.1 Allgemeines

Die Umstellung des Rechnungswesens von der Kameralistik zur Doppik wird wie der Beginn der Geschäftstätigkeit der Gemeinde bewertet. Daher muss – wie auch im Handelsrecht für den Kaufmann vorgesehen – der Aufstellung der Eröffnungsbilanz eine Inventur durch die Gemeinde vorausgehen. Das Ergebnis daraus ist das Inventar als Darstellung aller durch die Inventur aufgenommen 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.

Auch bei der Inventur für die Eröffnungsbilanz sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung zu beachten. Die Inventurunterlagen und das Inventar sind Bestandteile der Rechnungslegung. Die Inventur muss die gleichen formalen Grundsätze erfüllen wie das übrige Rechnungswesen, auf das die im NKF entwickelten GOB-K Anwendung finden. Für die Planung, Durchführung, Überwachung und Auswertung der Inventur sind daher die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Inventur (GoI) zu beachten:

- Vollständigkeit der Bestandsaufnahme
- Richtigkeit der Bestandsaufnahme
- Einzelerfassung der Bestände
- Dokumentation und Nachprüfbarkeit der Bestandsaufnahme
- Grundsatz der Wirtschaftlichkeit

Die Vorschrift des § 28 Abs. 1 GemHVO NRW 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 Inventurumfanges Berücksichtigung finden.

2.2 Vollständigkeit der Bestandsaufnahme

Als Ergebnis der Inventur muss ein Verzeichnis (Inventar) vorliegen, das sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden enthält. Bei der Erfassung der Vermögensgegenstände sind alle für die Bewertung relevanten Informationen (qualitativer Zustand, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit) festzuhalten. Doppelerfassungen und Erfassungslücken müssen bereits bei der Inventurplanung ausgeschlossen werden. Für den Bereich der Schulden ist insbesondere die Vollständigkeit der Rückstellungen sicherzustellen.

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.

2.4 Körperliche Inventur

Materiell vorhandene Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Die Erfassung der Mengen ist durch Zählen, Messen oder Wiegen vorzunehmen. Der Wert bestimmt sich durch Anschaffungs- oder Herstellungskosten, Beschädigungen und Mängel, verminderte oder fehlende Verwertbarkeit, Qualität und Zustand. Voraussetzung für die Bestimmung der Art der einzelnen Vermögensgegenstände ist eine ausreichende Sachkunde der Aufnehmenden. Zu jeder Zeit muss es einem sachverständigen Dritten möglich sein, den Zählvorgang und die Eintragungen in den Zähllisten nachzuvollziehen. Sofern die körperliche Inventur als wirtschaftlich nicht vertretbar angesehen wird, muss abgewogen werden, ob die Bestände von Vermögensgegenständen aus Belegen entnommen werden kann. Auf die grundsätzliche Inaugenscheinnahme darf aber, insbesondere aus Gründen der Bewertung, z.B. Feststellung des Instandhaltungsbedarfs zur Abwertung oder Rückstellungsbildung nicht verzichtet werden..

2.5 Einzelerfassung der Bestände

Grundsätzlich sind alle Vermögensgegenstände und Schulden einzeln nach Art, Menge und Wert zu erfassen. Die Stichprobeninventur ist nur ausnahmsweise möglich. Bei der Inventur sind jedoch schon Bewertungsvereinfachungsverfahren bei der Erfassung der betreffenden Vermögensgegenstände und Schulden zu berücksichtigen.

2.5.1 Stichprobeninventur

Eine Stichprobeninventur, die auf anerkannten mathematisch-statistischen Verfahren beruhen muss, ist zulässig, wenn die Grundsätze der Richtigkeit und der Vollständigkeit eingehalten werden. Der Aussagewert muss daher demjenigen einer vollständigen Aufnahme gleichkommen. Der mit der Stichprobeninventur verbundene Vorbereitungsaufwand kann dazu führen, dass eine Rationalisierungswirkung nicht vorhanden und ein Einsatz deshalb nicht sinnvoll ist.

2.5.2 Festbewertung

Die Bildung von Festwerten ist für den Bereich des Sachanlagevermögens sowie für den Bereich der Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe sowie der Waren möglich (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.

2.5.3 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.

2.6 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.

2.7 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.

2.8 Inventurverfahren

Das Inventurverfahren für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist davon abhängig, ob der Vermögensgegenstand physisch erfassbar ist oder nicht. Die physisch erfassbaren Vermögensgegenstände sind grundsätzlich durch eine körperliche Inventur aufzunehmen, d.h. diese Vermögensgegenstände sind in Augenschein zu nehmen und in Zähllisten zu erfassen. Dabei ist insbesondere wegen möglicher vorhandener Beschädigungen oder anderen wertmindernden Verhältnissen auch eine Aussage über den Zustand und den Instandsetzungsbedarf der Vermögensgegenstände zu machen. Diese Inaugenscheinnahme ist erforderlich, damit nur Vermögensgegenstände, die tatsächlich vorhanden sind, in das Inventar aufgenommen werden. Diese Informationen über gemeindliche Vermögensgegenstände sind grundsätzlich nur mit einer körperlichen Bestandsaufnahme erreichbar. Allerdings ist dies nur bei materiellen 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, der eine alleinige Buch- oder Beleginventur auch für physisch erfassbare Vermögensgegenstände zulässt, keine Anwendung findet. Dies hat grundsätzlich zur Folge, dass das Inventar für die Eröffnungsbilanz nicht allein auf der Grundlage vorhandener Verzeichnisse über Bestand, Art, Menge und Wert an Vermögensgegenständen oder anhand von Bestandskonten (kamerale Anlagenachweise) aufgestellt werden darf. Damit wird ausgeschlossen, dass die erste Inventur der Gemeinde als ausschließliche Beleginventur oder Buchinventur durchgeführt wird. Eine solche Inventur ist auch dann nicht zulässig, wenn

gesichert sein sollte, dass im Inventar die tatsächlichen Verhältnisse über die Vermögensgegenstände der Gemeinde zutreffend darstellt werden.

Die Gemeinden haben jedoch bisher lediglich Bestandsverzeichnisse über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und bewegliche Sachen (§ 37 GemHVO -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 Mängel an diesen Gegenständen (Inaugenscheinnahme) verzichtet werden. Dies hat sich auch bei den Inventurarbeiten der Modellkommunen bestätigt.

Bei der Inventur der Gemeinde für die Eröffnungsbilanz soll grundsätzlich eine körperliche Inventur für alle physisch erfassbaren Vermögensgegenstände erfolgen. Eine solche Inventur ist wegen der Wirkungen der Eröffnungsbilanz auf die künftige Haushaltswirtschaft der Gemeinden auch geboten. Auch bei dieser Inventur können die zulässigen Inventurvereinfachungsverfahren zur Anwendung kommen. Der Aufwand für die Inventur (Form und Umfang der Inventurarbeiten) ist zudem von den örtlich Grundlagen, z.B. von den vorhandenen Bestandsverzeichnissen und Nachweisen der Gemeinde, abhängig. Die erste Inventur der Gemeinde darf jedoch auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Wirtschaftlichkeit auf eine ausschließliche Beleg- oder Buchinventur „vereinfacht“ bzw. reduziert werden. Die der Gemeinde vorliegenden Belege bzw. Bestandsverzeichnisse und Nachweise sollen möglichst die Ausgangsgrundlage und die Basis für die erste Inventur bilden. Dafür muss die Vollständigkeit und Richtigkeit der vorhandenen Daten im Rahmen dieser Inventur überprüft werden. Die Inventur muss daher neben dem Erfassen der Vermögensgegenstände (Bestandsprüfung) auch deren Inaugenscheinnahme beinhalten. Sie muss aber nicht zwingend immer in Form von Zählen und Messen, z.B. bei Gebäuden und Straßen, oder Wiegen, z.B. bei Vorräten, vorgenommen werden. Insbesondere, wenn die Inaugenscheinnahme auch unter fachtechnischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten erfolgt, kann vielfach auf das übliche Messen und Wiegen oder Ähnliches verzichtet werden. Dadurch kann sich eine besondere Form einer Inventur herausbilden, die systematisch zwischen einer handelsrechtlichen körperlichen Inventur und einer Beleginventur einzuordnen wäre. Diese besondere Art der gemeindlichen Inventur für die Eröffnungsbilanz steht mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Inventur (GoI) in Einklang und wird als eine Kombination zwischen den Grundformen der Inventurverfahren durchgeführt.

Für das Inventurverfahren werden den Gemeinden notwendige Gestaltungsspielräume eröffnet, sowohl in Form von Vereinfachungen als auch bei der zeitlichen Gestaltung der Inventur. Der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit ist dabei immer einzubeziehen. So können durch eine örtliche Abwägung unter Beachtung der §§ 29 und 56 GemHVO 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.

Inbesondere bei der Inventur vor der Eröffnungsbilanz ist auf die Festlegung der zeitlichen Ausgestaltung der Inventur verzichtet worden. Schon allein die Übergangsfrist, in der eine schrittweise Umstellung des gemeindlichen Rechnungswesens möglich ist, erfordert, dass die Inventur für die Eröffnungsbilanz auch stückweise erstellt werden kann, bedingt aber auch, dass stichtagsbezogenen eine vorherige Überprüfung stattfinden muss. Die Inventur kann also laufend aufgebaut werden. Nur so wird es überhaupt vielen Gemeinden möglich sein, alle Vermögensgegenstände sachgerecht zu erfassen und zu bewerten. Es ist vor Ort jedoch sicherzustellen, dass zum Stichtag der Eröffnungsbilanz nur Vermögensgegenstände bewertet werden, die zu diesem Zeitpunkt auch noch vorhanden sind. Es dürfen also auch durch eine „laufende“ Inventur keine Abweichungen zwischen der tatsächlichen Bestandsaufnahme und dem zum Bilanzstichtag vorliegenden Buchbestand entstehen.

Zu weiteren Erläuterungen zur Inventur und den Vereinfachungsverfahren wird auf die haushaltsrechtliche und die betriebswirtschaftliche Literatur verwiesen.



§ 54

Ermittlung der Wertansätze

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

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

Zu § 54:**1. Zu Absatz 1 Satz 1 (vorsichtig geschätzte Zeitwerte):**

Um zu Beginn des neuen Rechnungswesens ein realistisches und aktuelles Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu schaffen, ergibt sich für den Ansatz der Vermögensgegenstände in der Eröffnungsbilanz die Anforderung, stichtagsbezogen vorsichtig geschätzte Zeitwerte dafür zu ermitteln (vgl. § 92 Abs. 3 GO NRW). 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.

Durch die getroffene Regelung wird sichergestellt, dass die Gemeinden innerhalb des Landes die Vermögensbewertung einheitlich vornehmen. Die Vorschrift sieht daher vor, die Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz auf der Grundlage von vorsichtig geschätzten Zeitwerten vorzunehmen. Das D-Mark-Bilanzgesetz hat dieser Regelung als Vorbild gedient. Die Regelung wird von den Modellkommunen mitgetragen, die die Erfassung und Bewertung von Vermögen der Gemeinde nach dem vorsichtig geschätzten Zeitwert erprobt haben. Die Regelung geht davon aus, dass die Eröffnungsbilanz am Beginn der doppelten 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 für den Dauerbetrieb gelten (Einzelbewertung, Vorsichtsprinzip), bedürfen für die Eröffnungsbilanz keiner nochmaligen eingehenden Darstellung. Es reicht dafür die Festlegung aus, dass bei der Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden die §§ 32 bis 36 und §§ 41 bis 43 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.

2. Zu Absatz 1 Satz 2 (Anwendung der §§ 32 bis 36 und die §§ 41 bis 43 GemHVO NRW)**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.

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.

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).

Die Voraussetzungen für die Anwendung der beiden Bewertungsvereinfachungsverfahren werden genannt, um eine zutreffende Anwendung bei der Gemeinde sicherzustellen.

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 widerspiegelt 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 bebauten Grundstücken ist daher eine wertmäßige Trennung in Grundstückswert und Gebäudewert erforderlich, denn nur der Wert des abnutzbaren Gebäudes bildet den Ausgangswert für die planmäßige Abschreibung. Daraus folgt, dass der Wert des Grund und Bodens – soweit nicht außergewöhnliche Umstände eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich machen – unverändert fortgeführt, d.h. nicht abgeschrieben wird.

In der Wahl der Abschreibungsmethode ist die Gemeinde nicht frei. In der Regel ist eine Zeitabschreibung vorzunehmen, mit der die Anschaffungs- oder Herstellungskosten linear auf die Haushaltsjahre verteilt werden, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (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.

Unabhängig von den Abschreibungsmethoden (Zeit- oder Leistungsabschreibung) kommt der Bestimmung der Nutzungsdauern für die einzelnen Vermögensgegenstände eine entscheidende Bedeutung zu. Die wirtschaftliche und geplante Nutzungsdauer eines Vermögensgegenstandes wird durch die technische Nutzungsdauer begrenzt. Die technische Nutzungsdauer ist der Zeitraum, in dem sich der Vermögensgegenstand technisch abnutzt. Sie bestimmt zudem die Abschreibungsdauer und damit die Höhe der jährlichen Abschreibungsraten mit. Um im gemeindlichen Bereich eine Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit zu erreichen, ist eine Standardisierung und die verbindliche Vorgabe von Nutzungsdauern, im Gegensatz zum Handelsrecht, das bislang auf eine Normierung der Nutzungsdauern verzichtet, geboten. Sie verhindert, dass die Gemeinde durch „Abschreibungspolitik“ verfälschende Ergebnisse erzielen kann. Daher werden die Abschreibungszeiträume im NKF durch eine vom Innenministerium bekannt gegebene „Rahmenabschreibungstabelle“ weitestgehend festgelegt (vgl. Nummer 1.5.1 des Runderlasses vom 24.02.2005, SMBl. NRW. 6300), die von der Gemeinde bei der Festlegung der Restnutzungsdauern zu beachten ist (vgl. § 55 Abs. 8 GemHVO NRW).

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.

2.5.1 Zu § 36 Abs. 1 (Pensionsrückstellungen):

Die Beamten einer Gemeinden erwerben, beginnend mit dem Zeitpunkt ihres Diensteintritts, während ihrer Dienstzeit Versorgungsansprüche gegenüber ihrem Dienstherrn, die in der kommunalen Bilanz als Rückstellungen anzusetzen sind. Die Vorschrift enthält daher die Verpflichtung für die Gemeinden, für alle ihre unmittelbaren Pensionsverpflichtungen in Form von Alt- und Neuzusagen nach den beamtenrechtlichen Bestimmungen die erforderlichen Rückstellungen in der Bilanz anzusetzen. Wegen vergleichbarer Verhältnisse und um die einheitliche Ermittlung dieser Rückstellungen durch die Gemeinden zu gewährleisten, ist sowohl das Verfahren der Ermittlung als auch der Rechnungszinsfuß festgelegt worden. Die Gemeinden sind verpflichtet, unter diesem

Bilanzposten neben den Rückstellungen für bestehende Pensionsansprüche auch Rückstellungen für sämtliche Pensionsanwartschaften und andere fortgeltende Ansprüche von Personen nach dem Ausscheiden aus dem aktiven Dienst anzusetzen, jedoch keine Ansprüche einer anderen Körperschaft, wenn an diese Beamtinnen oder Beamte abgegeben worden sind. 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.

2.5.2 Zu § 36 Abs. 2 (Rekultivierung und Nachsorge von Deponien):

Die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien hat im gemeindlichen Bereich eine besondere Bedeutung, da dafür gesetzliche Verpflichtungen bestehen, die in abfallrechtlichen Planfeststellungsverfahren näher bestimmt werden. So lange nicht besondere Kenntnisse aus der Nutzung der Deponie etwas anderes nahe legen, soll sich die Berechnung der Rückstellung am Verfüllmengenanteil pro Nutzungsjahr unter Berücksichtigung der bisherigen Verfüllmenge orientieren. Dies gilt entsprechend für die vergleichbare Verpflichtung der Gemeinde, vorhandene Altlasten zu sanieren.

2.5.3 Zu § 36 Abs. 3 (Instandhaltungsrückstellungen):

Um den Verfall von instandhaltungspflichtigen Sachanlagen zu verhindern und die stetige Aufgabenerfüllung der Gemeinde insoweit zu sichern, sind für die unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen von den Gemeinden Rückstellungen zu bilden. Dazu ist durch die Vorschrift - abweichend vom Handelsrecht - keine Zeitvorgabe zur Nachholung der unterlassenen Instandhaltung festgelegt, sondern zur Ansatzbildung bestimmt worden „soweit die Nachholung der Instandhaltung hinreichend konkret beabsichtigt ist und als bisher unterlassen bewertet werden muss“. Dies erfordert von den Gemeinden, dass sie am Bilanzstichtag die über das folgende Haushaltsjahr hinausgehenden vorgesehenen Instandhaltungsmaßnahmen von Sachanlagen im Einzelnen bestimmt und wertmäßig beziffert sein müssen sowie deren Umsetzung vorgesehen sein muss, um dafür eine Rückstellungsbildung vornehmen zu können. Dies setzt aber eine solide Erfassung und Bewertung der vorhandenen Sachanlagen, insbesondere der Gebäude, voraus. Dabei kommt der Bewertung der Sachanlagen zu vorsichtig geschätzten Zeitwerten eine besondere Bedeutung zu, weil nur auf dieser Bewertungsbasis die Höhe des möglichen Instandhaltungsstaus präzise und korrekt ermittelt werden kann.

Das Ansetzen von Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung von Sachanlagen bedarf aber gleichzeitig einer konkreten Umsetzungsplanung in der Gemeinde, denn allein die Ermittlung und die Entscheidung zur Bildung von Rückstellungen für diesen Instandhaltungsbedarf sind nicht ausreichend. Bereits mit dem Ansetzen dieser Rückstellungen in der Bilanz wird ein bestehender Handlungsbedarf in der Gemeinde sichtbar gemacht, der beinhaltet, dass der vorhandene Instandhaltungsstau sachgerecht abgearbeitet werden soll. Dies muss durch eine mittel- bis langfristige Planungsrechnung präzisiert werden, die grundsätzlich nicht über den Zeitraum der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung hinausgehen sollte, im Einzelfall ggf. einmal einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Haushaltsjahr umfassen darf. Die Planungsrechnung sollte jährlich aktualisiert und fortgeschrieben werden. Aus ihr muss erkennbar sein, welche Maßnahmen abgeschlossen, neu eingebracht oder auch gestrichen wurden. Mit einer solchen Planungsrechnung wird einer Verschiebung notwendiger Instandhaltungen entgegen gewirkt.

2.5.4 Zu § 36 Abs. 4 und 5 (Sonstige Rückstellungen):

Auch für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Abschlussstichtag noch nicht genau bekannt sind, sollen Rückstellungen angesetzt werden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Dabei muss es hinreichend wahrscheinlich sein, dass eine Verbindlichkeit zukünftig tatsächlich entsteht und die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich tatsächlich erfolgen wird. Die wirtschaftliche Ursache der Verbindlichkeit muss vor dem Abschlussstichtag liegen. Rückstellungen sind entsprechend in den Fällen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften und aus laufenden Verfahren zu bilden, sofern der voraussichtliche Verlust nicht geringfügig für die Gemeinde sein wird (Absatz 5).

2.5.5 Zu § 36 Abs. 6 (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.

2.6 Anwendung des § 41 (Bilanz):

Die Eröffnungsbilanz ist als Gegenüberstellung von Vermögen und Finanzierungsmitteln der Gemeinde zum Bilanzstichtag ein wesentlicher Bestandteil des doppischen Rechnungssystems. Sie enthält Informationen, die es bisher in der 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 Eröffnungsbilanz ist als Bruttorechnung zu führen. Durch Saldierung von Posten der Eröffnungsbilanz würde die Übersicht über die Vermögenslage beeinträchtigt, wenn nicht sogar verloren gehen. Daher dürfen Posten auf der Aktivseite nicht mit Posten auf der Passivseite sowie Grundstücksrechte nicht mit Grundstückslasten verrechnet werden. Zudem verstieße eine Verrechnung gegen die Buchführungsgrundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“. Das Verrechnungsverbot verhindert somit eine Bilanzverschleierung.

Die Gliederung der Aktivseite der Bilanz gibt die Vermögensarten der Gemeinde wieder. Dabei wird den Grundsätzen „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“ Rechnung getragen. Die Posten der Bilanz sind in sinnvoller Weise zu einem Gesamtbild zusammengefügt worden (vgl. 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.

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.

2.8 Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten):

2.8.1 Zu § 43 Abs. 1 (Immaterielle Vermögensgegenstände):

Wenn immaterielle Wirtschaftsgüter nicht entgeltlich erworben werden, entstehen lediglich innerbetriebliche Aufwendungen und keine aktivierungsfähigen Leistungen. Daher dürfen für unentgeltlich erworbene bzw. selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, z.B. Patente, Erfindungen, DV-Programme, Urheberrechte, keine Wertansätze in der Bilanz gebildet werden.

2.8.2 Zu § 43 Abs. 2 (Aktivierung geleisteter Zuwendungen):

Bei der Gewährung von Zuwendungen werden i.d.R. neben den finanziellen Leistungen auch der Verwendungszweck und die Gegenleistungsverpflichtung von der Gemeinde festgelegt. Zur ordnungsgemäßen Bilanzierung gehört daher die vorherige Prüfung, ob die Gemeinde an dem mit Hilfe dieser Zuwendung geschaffenen Vermögensgegenstand das wirtschaftliche Eigentum inne hat. Liegt dies vor, ist es geboten, dass die Gemeinde den geförderten Vermögensgegenstand aktiviert, auch dann, wenn der geförderte Dritte rechtlicher Eigentümer ist. Bei der Gewährung von Zuwendungen 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 geförderten Vermögensgegenstandes und diese deshalb in der gemeindlichen Bilanz zu aktivieren ist. Die Vermögensposition wird dann unter der aktiven Rechnungsabgrenzung erfasst und ist entsprechend der Erfüllung der Gegenleistungsverpflichtung durch den Dritten aufzulösen.

2.8.3 Zu § 43 Abs. 4 (Sonderrücklage):

Zuwendungen, die Gemeinden lediglich für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen ohne besondere Zweckbestimmungen erhalten, sind als allgemeine „Anschubfinanzierung“ zu bewerten, mit der Folge, dass deren ertragswirksame Auflösung ausgeschlossen ist bzw. weil der Zuwendungsgeber sie ausgeschlossen hat. Vergleichbar mit der handels- und der steuerrechtlichen Regelung sollen diese, soweit sie zum Ende des Haushaltsjahres noch nicht verwendet wurden, in Höhe des noch nicht aktivierten Anteils an den angeschafften oder hergestellten Vermögensgegenständen in der Bilanz in einer Sonderrücklage im Eigenkapital angesetzt werden.

Es ist geboten, gleichzeitig den Gemeinden zu ermöglichen, auch aus eigenem Bedürfnis heraus die vom Rat beschlossene Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen zu sichern. Sind die Vermögensgegenstände betriebsbereit, ist davon auszugehen, dass die Mittel der Sonderrücklage dem Zweck entsprechend verwandt wurden. Daher ist die Sonderrücklage spätestens in dem Jahr, in dem dieser Sachverhalt vorliegt, durch Umschichtung in die allgemeine Rücklage aufzulösen.

Der Satz 3 stellt klar, dass die Gemeinde Sonderrücklagen nur für die vorgesehenen Zwecke bilden darf. Diese Einschränkung ist wegen des Haushaltsausgleichssystems geboten. Darüber hinaus ist die Bildung von Sonderrücklagen unzulässig, wenn sie nicht durch Verordnungen und Gesetze ausdrücklich zugelassen wird. Auch außerhalb dieser Verordnung könnte durch gesetzliche Vorschriften bestimmt werden, dass für bestimmte gemeindliche Sachverhalte Sonderrücklagen zu bilden sind oder gebildet werden können.

2.8.4 Zu § 43 Abs. 5 (Sonderposten):

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.

2.8.5 Zu § 43 Abs. 6 (Sonderposten für den Gebührenaussgleich):

Da Gemeinden nach § 6 KAG verpflichtet sind, Kostenüberdeckungen und Kostenunterdeckungen der kostenrechnenden Einrichtungen in die Gebührenkalkulation der folgenden drei Jahre einzustellen, müssen entstandene Kostenüberdeckungen auch in der Bilanz angesetzt werden. Hierfür wird auf der Passivseite der Bilanz ein Sonderposten für den Gebührenaussgleich gebildet. Kostenunterdeckungen sind nicht in der Bilanz anzusetzen. Das Realisationsprinzip wie auch das Imparitätsprinzip stehen einem solchen Ansatz entgegen. Eine entstandene Kostenunterdeckung ist im Anhang anzugeben.

2.8.6 Zu § 43 Abs. 7 (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag):

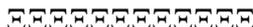
Ist das gesamte Eigenkapital aufgezehrt und ergibt sich ein Überschuss der Passivposten über die Aktivposten, ist der entsprechende Betrag - vergleichbar mit den Regelungen des Handelsrechts - auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Diese ergänzende Gliederungsregel ist auch für die Gemeinden sachgerecht.

3. Zu Absatz 2:

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.



§ 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.

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

(6) Beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, findet Absatz 7 entsprechende Anwendung. Beteiligungen an Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 der Gemeindeordnung nicht in den Gesamtabschluss einbezogen zu werden brauchen, sowie Sondervermögen und 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.

Zu § 55:

Die Einzelregelungen für die Bewertung von Vermögensgegenständen für die Eröffnungsbilanz sind in besonderem Maße mit der kommunalen Aufgabenwahrnehmung verknüpft und sollen zudem eine möglichst gleiche Vorgehensweise in den einzelnen Gemeinden sicherstellen. Daher sind für einzelne Arten von Vermögensgegenständen Sonderregelungen getroffen worden.

Die Grundsätze der Bewertung des kommunalen Vermögens wurden von den Modellkommunen im Rahmen des Modellprojekts erarbeitet und in der Dokumentation des Modellprojektes ausführlich dargestellt. Für die noch offenen Fragen erarbeiteten Vertreter der Modellkommunen, der Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW (AGVGA NRW), des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW), des Gemeinschaftsprojekts der Kreissparkasse Köln sowie des Innenministeriums im Einvernehmen Lösungen, die sich insbesondere in den Regelungstexten der Absätze 1 und 6 widerspiegeln.

1. Zu Absatz 1:

Die Bewertung von bebauten Grundstücken orientiert sich grundsätzlich an der vorhandenen Nutzung und, wenn vorhanden, an den Festlegungen des Bebauungsplans. Dabei soll als Vereinfachung für die Bewertung von Gebäuden, die für kommunale Aufgaben genutzt werden, i.d.R. das Sachwertverfahren unter Einbeziehung der aktuellen Normalherstellungskosten Anwendung finden. Eine Anwendung der Normalherstellungskosten 1913 bzw. der mit diesen weitgehend identischen Versicherungswerten 1914 wird damit ausgeschlossen, da diese als ungeeignet angesehen werden. Das Sachwertverfahren stellt ein substanzorientiertes Bewertungsverfahren für bebaute Grundstücke dar, bei dem insbesondere die Herstellungskosten, die Wertminderung wegen Alters sowie Baumängel und Bauschäden unter Berücksichtigung der sonstigen wertbeeinflussenden Umstände zu ermitteln sind. Der Sachwert setzt sich daher zusammen aus dem Bodenwert, dem Wert der baulichen Anlagen (Gebäude) und dem Wert der sonstigen Anlagen. Dazu sind geregelte Vorgehensweisen bestimmt.

Durch die Aufzählung in Satz 1 der Vorschrift erfolgt die Abgrenzung der kommunal-nutzungsorientierten Gebäude, deren Besonderheit darin liegt, dass für sie kein Markt besteht. Hierzu zählen beispielsweise Gebäude aus den Bereichen Schulen und Kindertageseinrichtungen, nicht jedoch das Rathaus als Verwaltungsgebäude, das am Markt als Bürogebäude eingestuft wird.

Bei der Bewertung vor Ort muss aber berücksichtigt werden, dass möglicherweise wesentliche Gebäudeteile von kommunal genutzten Gebäuden in marktvergleichender Weise genutzt werden. In diesen Fällen kommt für diese Gebäudeteile die Anwendung des Ertragswertverfahrens in Betracht, da davon ausgegangen werden kann, dass für solche Gebäudeteile, z.B. für Geschäftsräume, Wohnräume u.a., vor Ort Marktstrukturen vorhanden sind. Beim Ertragswertverfahren wird ausgehend von erzielbaren Nutzungserlösen je Bezugsgröße, z.B. Miete pro Quadratmeter, zunächst der periodenbezogene Rohertrag ermittelt, aus dem nach Abzug der Bewirtschaftungskosten der Reinertrag errechnet wird. Die dafür benötigten Größen können vielfach aus den grundstücksbezogenen Daten vergleichbarer Grundstücke in die Wertermittlung eingeführt werden (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)).

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 Baukostenkatalogs „Normalherstellungskosten 1995/2000“ können die Normalherstellungskosten je Raum- oder Flächeneinheit in Abhängigkeit von Gebäudeart, Baujahr und Ausstattungsstandard berechnet werden.

Bei der Wertermittlung sind neben den Wertminderungen wegen Alters auch die Wertminderungen aus der tatsächlichen Abnutzung des Gebäudes (Bauschäden), auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll, von den Normalherstellungskosten abzusetzen. Bei der Bewertung von Gebäuden muss der auf der Grundlage der Normalherstellungskosten ermittelte Gebäudewert um die altersbedingten Abnutzungen für den Zeitraum von der Herstellung bis zum Bewertungsstichtag gemindert werden. Zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung

sind deshalb die Rest- und Gesamtnutzungsdauer sowie der konkrete Wertverlauf der altersbedingten Abnutzungen entscheidend.

Die Restnutzungsdauer wird anhand der vorgefundenen Bausubstanz geschätzt. Dabei sind die in § 16 Abs. 4 WertV beschriebenen Faktoren zugrunde zu legen. Die Wertminderung wegen Alters ergibt sich dann aus dem Verhältnis zwischen der Restnutzungsdauer und für die Immobilie übliche wirtschaftlich anzusetzende Gesamtnutzungsdauer. Vorschläge für die Dauer der wirtschaftlichen Gesamtnutzungsdauer finden sich im Baukostenkatalog NHK 2000 oder in der „NKF – Rahmentabelle der Gesamtnutzungsdauern für kommunale Vermögensgegenstände“. Entsprechend des Gesamtnutzungszeitraums und der möglichen Restnutzungsdauer, die vom individuellen Gebäudezustand abhängig ist, kommt es bei u.U. vorangegangenen Sanierungsmaßnahmen zu einem fiktiven Herstellungszeitpunkt.

Die zur Wertminderung wegen Alters erforderliche Schätzung von Rest- und Gesamtnutzungsdauer kann ein zentrales Problem bei der Wertermittlung kommunal-nutzungsorientierter Immobilien darstellen, denn einerseits hat die Festlegung der Rest- und Gesamtnutzungsdauer eines Gebäudes direkte Wirkungen auf die Eröffnungsbilanz, andererseits wird bereits dadurch die Höhe der künftigen Abschreibung wesentlich bestimmt. Zur Feststellung der altersbedingten Wertminderung sind verschiedene Wertverläufe bei den kommunal-nutzungsorientierten Immobilien denkbar und möglich. Nach den baurechtlichen Vorgaben kann bei der Bestimmung der altersbedingten Wertminderung von einer gleichmäßigen Wertminderung oder von einer mit zunehmendem Alter sich verändernden Wertminderung ausgegangen werden. Eine sich verändernde Wertminderung kann sich - je nach Immobilie - progressiv, aber auch degressiv darstellen. Alle Wertverläufe sind baurechtlich zulässig. Der Ansatz unterschiedlicher Wertverläufe ist für die altersbedingte Wertminderung von Immobilien im Rahmen der Aufstellung der Eröffnungsbilanz rechtlich zulässig.

Davon abzugrenzen ist aber der Werteverzehr, der bilanziell nach der Eröffnungsbilanz zu erfassen ist. Dieser Werteverzehr ist nach NKFG NRW verpflichtend als lineare Abschreibung anzusetzen. Auch wenn der Wertminderung wegen Alters in der Regel ein linearer Wertverlauf zugrunde liegen wird, sind Ziele und Zwecke der Wertermittlung für die Eröffnungsbilanz nicht identisch mit den Zielen und Zwecken der Erfassung und Abbildung des Abnutzungsverlaufs (Werteverzehr) im Rahmen der kommunalen Haushaltswirtschaft. Es besteht sachlich und rechtlich also kein Anlass, den Wertverlauf zur Ermittlung der altersbedingten Wertminderung vor der Eröffnungsbilanz zwingend nur in linearer Form vorzunehmen.

Als weitere Vereinfachung für die Bewertung von kommunal genutzten Gebäuden soll der nicht abzuschreibende Grund und Boden mit 25 bis 40 v.H. des aktuellen Wertes des umgebenden erschlossenen Baulandes in der bestehenden örtlichen Lage angesetzt werden. Diese Vereinfachung für die Ermittlung des Bodenwertes soll sowohl im Sachwertverfahren als auch im Ertragswertverfahren Anwendung finden.

2. Zu Absatz 2:

Die Bewertung von Grund und Boden des Infrastrukturvermögens soll vereinfacht erfolgen, auch deshalb, weil oftmals nur eine sehr eingeschränkte Veräußerungsmöglichkeit von Infrastrukturvermögen besteht. Aus diesem Grund muss der Wertansatz nicht mit dem vollen Bodenwert erfolgen.

Im planungsrechtlichen Innenbereich ist dem Wertansatz von 10 v.H. der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleitete gebietstypische Wert für baureifes Land für freistehende Ein- und Zweifamilienhäuser des individuellen Wohnungsbaus in mittlerer Lage, bezogen auf das Gemeindegebiet, zu Grunde zu legen. Diese Werte finden sich im jeweiligen örtlichen Grundstücksmarktbericht und stehen den Gemeinden somit flächendeckend zur Verfügung.

Im planungsrechtlichen Außenbereich soll der Wertansatz mit 10 v.H. des Bodenrichtwertes für Ackerland erfolgen. Sofern für die umliegenden Grundstücke nicht andere Bodenrichtwerte, z.B. für forstwirtschaftlich genutzte Flächen, gelten, sind diese zu Grunde zu legen. Aus Vereinfachungsgründen soll mindestens ein Euro pro Quadratmeter angesetzt werden.

3. Zu Absatz 3:

Da es vielfach nur durch besondere und oftmals aufwändige Sachverständigengutachten möglich ist, einen Zeitwert für bedeutsame Vermögensgegenstände der Kulturpflege zu ermitteln, ist es zur Vermeidung möglicher stiller Reserven der Gemeinde, zur ihrer Aufwandsreduzierung und zur Vereinfachung vertretbar, in der Eröffnungsbilanz den Versicherungswert der Kunstgegenstände anzusetzen, wenn diese Vermögensgegenstände auf Dauer versichert sind, andernfalls den einer dauerhaften Versicherung zu Grunde zu legenden Wert. Zur Erleichterung der Wertermittlung wird aber zugelassen, dass sonstige Kunstgegenstände, Ausstellungsgegenstände und andere bewegliche Kulturobjekte mit einem Erinnerungswert angesetzt werden können.

4. Zu Absatz 4:

Die Regelung, dass Baudenkmäler, die nicht als Gebäude oder als Teil eines Gebäudes genutzt werden, und Bodendenkmäler mit einem Erinnerungswert anzusetzen sind, dient der Erleichterung der Bewertung.

5. Zu Absatz 5:

Durch die Vorschrift wird ermöglicht - wie für den „Dauerbetrieb“ vorgesehen -, dass auch in der Eröffnungsbilanz die Werte für Anlagen im Bau als „Gesamtposten“ angesetzt und nicht nach den einzelnen Posten des Sachanlagevermögens gegliedert auszuweisen sind. Sie dient daher der Vereinfachung.

6. Zu Absatz 6:

Die Vorschrift lässt verschiedene Verfahren zur Bewertung von Unternehmen als Beteiligungen der Gemeinden zu. Dies soll nicht dazu führen, dass ein Unternehmen, an dem mehrere Gemeinden beteiligt sind, je nach Beteiligungsanteil und Interessenlage mehrmals nach unterschiedlichen Methoden bewertet wird. Ein solches Unternehmen soll nur einmal bewertet werden. Wenn das Unternehmen für den gemeindlichen Gesamtabschluss einer Gemeinde nach § 50 Abs. 1 und 2 GemHVO NRW zu konsolidieren ist, soll die dafür zutreffende Bewertungsmethode zur Anwendung kommen. Der daraus ermittelte Gesamtwert ist dann von den anderen am Unternehmen beteiligten Gemeinden entsprechend ihren Beteiligungsverhältnissen in der jeweiligen gemeindlichen Bilanz anzusetzen. Liegen andere Beteiligungsverhältnisse vor, ist entsprechend zu verfahren.

6.1 Zu Satz 1 (Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren):

Da in der Eröffnungsbilanz das Vermögen der Gemeinde zum Zeitwert anzusetzen ist, kann beim Ansatz von Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, keine abweichende Regelung von der Bewertung von Wertpapieren zugelassen werden, um Verzerrungen zu vermeiden und valide Wertansätze sicherzustellen (Satz 1).

6.2 Zu Satz 2 (Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung):

Den Gemeinden wird durch Satz 2 der Vorschrift erlaubt, bei Unternehmen, die für die Erfüllung der Verpflichtung, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde von untergeordneter Bedeutung sind, die vereinfachte Unternehmensbewertung nach dem anteiligen Wert des Eigenkapitals vorzunehmen (Eigenkapital-Spiegelbildmethode). Nach dieser Methode wird die Beteiligung der Gemeinde an einem solchen Unternehmen mit dem Wert angesetzt, der dem Anteil der Gemeinde am Eigenkapital des Unternehmens entspricht. Damit wird davon ausgegangen, dass bei den nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip bilanzierenden Unternehmen der Saldo aus dem Wert der Vermögensgegenstände und der Schulden (Eigenkapital) für die Eröffnungsbilanz übernommen werden kann.

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 Verfahren überprüfen werden. Bei erheblichen nicht bilanzierten Erfolgspotenzialen führt der nach der Eigenkapital-Spiegelbildmethode ermittelte Wertansatz zu einer Unterbewertung der Beteiligung der Gemeinde.

6.3 Zu Satz 2 (Sondervermögen und rechtlich selbstständige 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. Gleiches gilt bei der Bewertung von rechtlich selbstständigen Stiftungen, da der Bewertungsaufwand gering gehalten werden soll.

6.3.1 Zu 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. Für das Sondervermögen ist vorgesehen, dass sie wie die Unternehmen, die nach § 116 Abs. 3 GO NRW nicht in den Gesamtabchluss einbezogen zu werden brauchen, mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden können.

Unter diese Regelung fallen 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 folgenden 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 nicht zusammengefasst als Sondervermögen unter Finanzanlagen angesetzt werden.

Als Finanzanlagen werden grundsätzlich nur die kommunalen Beteiligungen angesetzt, die i.d.R. organisatorisch selbstständig sind und über einen eigenen Rechnungskreis verfügen. Dies trifft nur auf die wirtschaftlichen Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen zu (vgl. § 97 Abs. 1 Nrn. 3 und 4 GO NRW). Bei diesen beiden Sondervermögen kann eine vereinfachte Bewertung erfolgen. Sie können mit dem anteiligen Wert des „Eigenkapitals“ in der gemeindlichen Bilanz angesetzt werden.

Für das Gemeindegliedervermögen und die rechtlich unselbstständigen örtlichen Stiftungen trifft dies nicht zu. Die diesen Sondervermögen zuzurechnenden Vermögensgegenstände sind deshalb unter den im Einzelnen zutreffenden Bilanzposten anzusetzen. 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.

6.3.2 Zu rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen:

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 Gesamtabchluss ein-

zubeziehen 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 ~~unselbstständige~~ Stiftungen“ überführt werden. Dies ist sachgerecht und steht auch mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift in Einklang.

Für die Ermittlung eines Wertansatzes für die rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen ist Folgendes zu beachten:

- Bei rechtlich selbstständigen kommunalen 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 aller verselbstständigten Aufgabenbereiche 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 die rechtlich selbstständigen kommunalen Stiftungen wie Unternehmen, 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 von rechtlich selbstständigen kommunalen 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 der Stiftung 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 der 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 abgeschrieben werden.

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 Gesamtabschluss der Gemeinde einzubeziehen.

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 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 Gesamtabschluss 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. Bei erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen kommt wegen der Erfüllung von finanziellen Zielen das Ertragswertverfahren und bei sachzielbezogenen Beteiligungen kommt das Substanzwertverfahren in Betracht (Satz 3). 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.

Wird die wirtschaftliche Betätigung einer Gemeinde über eine kommunale 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 werden inzwischen spartenbezogene Abschlüsse erstellt bzw. auf internationaler Ebene wird mindestens eine spartenbezogene Berichterstattung angestrebt.

Sind an einem kommunalen Unternehmen mehrere Gemeinden beteiligt, sollte nicht jede Gemeinde eine eigenständige Bewertung dieses Unternehmens vornehmen. Bei der Unternehmensbewertung müssen zwar einerseits die Interessen aller Beteiligten berücksichtigt werden, andererseits darf aber die Methode der Bewertung nicht von der Beteiligungsform anhängig sein. Wenn bei Unternehmen ein Beteiligungsverhältnis mit mehreren Gemeinde 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 Verfahren zu bestimmen. Das Ergebnis daraus haben alle beteiligten Gemeinden entsprechend ihrer Beteiligung in ihrer Bilanz anzusetzen. Nur in den Fällen, in denen alle Beteiligungsverhältnisse jeweils so gering sind, dass das Unternehmen durch keine Gemeinde in den Gesamtabschluss nach § 116 GO NRW einbezogen zu werden braucht, kann von jeder Gemeinde das Unternehmen – entsprechend der Beteiligung - mit dem anteiligen Wert des Eigenkapitals angesetzt werden.

Wegen des Aufwandes für die Ermittlung eines Unternehmenswertes wird als Vereinfachung eine Wertermittlung zugelassen, bei der die Wertableitung auf alle wesentlichen wertbildenden Faktoren beschränkt werden kann. In geeigneten Umfang sollen dabei zur Vereinfachung vorhandene Planungsrechnungen berücksichtigt werden.

6.4.2 Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode

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.

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 Faktoren. z.B. Mengen- und Preisentwicklungen oder Entwicklungen des spezifischen Personalaufwandes, bedürfen einer sachgerechten Begründung.

6.4.3 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:

Wegen der möglichen erheblichen und kurzfristigen Wertänderungen von Wertpapieren, die an einer Börse zum amtlichen Handel oder zum geregelten Markt zugelassen oder in den Freiverkehr einbezogen sind, ist es für diese Wertpapiere, die i.d.R. auch von der Gemeinde über längere Zeit gehalten werden, sachgerecht, ihren in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Wert aus einer Zeitraumbetrachtung zu ermitteln. Die Vorschrift sieht deshalb vor, diese Wertpapiere mit dem Tiefstkurs der vergangenen 12 Wochen ausgehend vom Eröffnungsbilanzstichtag anzusetzen.

Gemäß ihrer Zweckbestimmung ist es erforderlich, die Wertpapiere entweder dem Anlagevermögen oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Wertpapiere sind dem Umlaufvermögen zuzuordnen, wenn sie zur Veräußerung oder als kurzfristige Anlage liquider Mittel bis zu einem Jahr bestimmt sind.

8. Zu Absatz 8:

Für die Bestimmung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer von abnutzbaren Vermögensgegenständen finden die gesetzlichen Regelungen für den „Dauerbetrieb“ grundsätzlich auch für die in der Eröffnungsbilanz anzusetzenden Vermögensgegenstände Anwendung (vgl. § 35 Abs. 2 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 jedoch nur die 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.

9. Zu Absatz 9:

Gerade für die erstmalige Bewertung im Rahmen der Eröffnungsbilanz ist es von herausragender Bedeutung, nachvollziehbare Wertansätze zu sichern und ein hohes Maß an interkommunaler Vergleichbarkeit zu erreichen. Daher ist es aus gemeindeübergreifender Sicht sachgerecht, bei Bedarf die Aufstellung ihrer Eröffnungsbilanz durch einen Bewertungsleitfaden konkretisieren zu können. Daher wurde durch den Absatz 9 eine Ermächtigungsgrundlage geschaffen, um bei erkennbarem Bedarf die eine einheitliche Vorgehensweise in jeder Gemeinde zu sichern.

Bisher ist davon abgesehen worden, zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften zur Eröffnungsbilanz noch weitergehende Vorschriften (Bewertungsleitfaden) auf der Grundlage des § 55 Abs. 9 GemHVO NRW zu erlassen. Es ist bisher kein gemeindeübergreifendes Erfordernis dafür erkennbar. Außerdem sollen neue Standards für die Gemeinden vermieden werden, wenn diese nicht zwingend aus dem Gesamtkonzept des NKf heraus erforderlich sind.



§ 56

Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen

- (1) Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, müssen nicht angesetzt werden. Sie können mit ihrem Zeitwert, wenn sie noch länger als ein Jahr genutzt werden, oder mit einem Erinnerungswert angesetzt werden.
- (2) Am Bilanzstichtag auf ausländische Währung lautende Verbindlichkeiten und erhaltene Anzahlungen sind mit dem Briefkurs, Forderungen und geleistete Anzahlungen mit dem Geldkurs in Euro umzurechnen.
- (3) Eine eigenständige Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen, die Teil eines Gebäudes sind, sowie von selbstständigen beweglichen Gebäudeteilen kann unterbleiben, wenn deren voraussichtliche Nutzungsdauer nicht erheblich von der des zugehörigen Gebäudes abweicht oder wenn diese keine wesentliche Bedeutung haben. Dies gilt nicht für Vermögensgegenstände, die nur vorübergehend in ein Gebäude eingebaut oder eingefügt sind (Scheinbestandteile).
- (4) Zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte Wertansätze für Vermögensgegenstände können übernommen werden.
- (5) Für gleichartige oder sachlich durch eine Fördermaßnahme verbundene Vermögensgegenstände kann der Vom-Hundert-Anteil der erhaltenen Zuwendungen und Beiträge an den Anschaffungs- und Herstellungskosten des geförderten Vermögensgegenstandes mit Hilfe mathematisch-statistischer Methoden auf Grund von Stichproben oder durch andere geeignete Verfahren pauschal ermittelt werden. Dieser Vom-Hundert-Anteil ist der Ermittlung des ansetzbaren Wertes der Sonderposten unter Berücksichtigung des angesetzten Zeitwertes des Vermögensgegenstandes zu Grunde zu legen.

Zu § 56:

Für die Eröffnungsbilanz werden in der Vorschrift ergänzend zu den Vereinfachungen bei der Inventur besondere Vereinfachungen bei der Bewertung zugelassen, um die Umstellung von der Kameralistik auf das neue doppelte Rechnungswesen zu erleichtern, aber auch, weil die Aufstellung der Eröffnungsbilanz unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zu betrachten und zu bewerten ist.

Neben den bestehenden Erfassungs- und Bewertungsvereinfachungen des kaufmännischen Rechnungswesens kommen für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz die in dieser Vorschrift genannten zusätzlichen Vereinfachungen für das NKF zur Anwendung. Wird von diesen Vereinfachungsverfahren Gebrauch gemacht, ist dieses im Anhang zu erläutern.

1. Zu Absatz 1:

Durch die Vorschrift wird zugelassen, dass in der Eröffnungsbilanz die Vermögensgegenstände, für die ein Zeitwert von weniger als 410 Euro ohne Umsatzsteuer ermittelt wird, nicht angesetzt werden müssen. 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:

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 Anwendungen 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:

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:

Zu Vereinfachung und Reduzierung des Aufwands bzw. für die Aufstellung der Eröffnungsbilanz ist bestimmt worden, dass vorhandene, zum Zwecke der Gebührenkalkulation ermittelte, Wertansätze für Vermögensgegenstände übernommen werden können. Dies ist unabhängig davon möglich, ob die Wertansätze in der Gebührenkalkulation auf der Grundlage von Wiederbeschaffungswerten oder historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ermittelt werden.

Diese präzise Festlegung lässt jedoch keine Erweiterung auf die Übernahme von Wertansätze für Vermögensgegenstände, die einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) zugeordnet sind, 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:

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. 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 Vermögensgegenstände 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 verbundenen sind, kann von der Vorgabe der Gleichartigkeit der Vermögensgegenstände abgewichen werden.

Für die Ermittlung des Zuwendungsanteils dürfen auch hier nicht die im Zuwendungsbescheid ausgewiesenen zuwendungsfähigen Gesamtausgaben herangezogen werden, 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.

Analog zur Zeitwertermittlung beim Vermögensgegenstand ist bei der Festlegung 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 des Sonderposten erfolgt anhand der festgelegten Abschreibungsplanung auf Basis der Restnutzungsdauer des Vermögensgegenstandes.

EEEEEEEEEEEEEE

§ 57

Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz

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

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

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

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

Zu § 57:**1. Zu Absatz 1:**

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 in vereinfachter Form zugelassen wird. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die zum Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven örtlichen Verhältnisse in der Gemeinde .

Im kaufmännischen Bereich ist die Änderung von Form und Inhalt eines bereits festgestellten Jahresabschlusses unter bestimmten Bedingungen möglich bzw. erforderlich. Die Änderungen können sich dabei sowohl auf fehlerfreie als auch auf fehlerhafte Bilanzansätze beziehen. Für kaufmännische Eröffnungsbilanzen gibt es eine gesetzliche Regelung im 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 Ansätze (Bilanzberichtigung) der Eröffnungsbilanz vorgesehen. Fehlerhaft sind Ansätze, bei denen ein Verstoß gegen die gesetzlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Eröffnungsbilanz oder gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung vorliegen. Maßgeblich für die Beurteilung der Fehlerhaftigkeit sind die am Eröffnungsbilanzstichtag vorliegenden objektiven Verhältnisse. Zur Vereinfachung erfolgt die Berichtigung im aktuellen, noch nicht festgestellten Jahresabschluss.

Die Notwendigkeit der Berichtigung fehlerhafter Ansätze ergibt sich aus dem Ziel, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Schuldenlage der Gemeinde zu vermitteln. Daher sind alle wesentlichen Fehler zu korrigieren. Die unwesentlichen Fehler bleiben dabei unberücksichtigt. Aufgrund der Tatsache, dass nur fehlerhafte Ansätze zu korrigieren sind, ist eine nachträgliche Ausübung von Wahlrechten bzw. Ermessensspielräumen nicht zulässig. Da die Aufstellung der Eröffnungsbilanz nicht mit der Ermittlung eines Gewinns oder Verlustes verbunden ist, ist es konsequent, dass die Berichtigung der Eröffnungsbilanzwerte ebenfalls nicht ergebniswirksam gebucht wird. Daher soll die Ergebnisrechnung durch eine Berichtigung nicht berührt werden. Dies vermeidet auch die Durchführung oder Unterlassung einer Bilanzberichtigung aufgrund von ergebnispolitischen Motiven. Zudem ist nicht zu erwarten, dass nach Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren noch Korrekturen erforderlich werden, die zwingend auf Fehler in der Eröffnungsbilanz als Ausgangsgrundlage zurückzuführen sind. Daher ist die Möglichkeit der Bilanzberichtigung auf vier Jahre nach dem Eröffnungsbilanzstichtag beschränkt worden.

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 allgemei-

nen 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:

Nach dieser Vorschrift ist bei einer Berichtigung der Eröffnungsbilanz die sich daraus ergebende Wertänderung ergebnisneutral mit der allgemeinen Rücklage zu verrechnen. Die Berichtigung ist somit auf eine Anpassung 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 die Berichtigung veränderten Ansatzes der allgemeinen Rücklage die Schwellenwerte des § 76 Abs. 1 GO NRW überschritten, entsteht aber für die Gemeinde die Pflicht zur Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes nach § 76 GO NRW.

3. Änderungen und Berichtigungen der Bilanz im Jahresabschluss

Unter diese Vorschrift fallen jedoch nicht unmittelbar 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. Grundsätzlich unzulässig ist jedoch die Änderung eines fehlerfreien Jahresabschlusses.

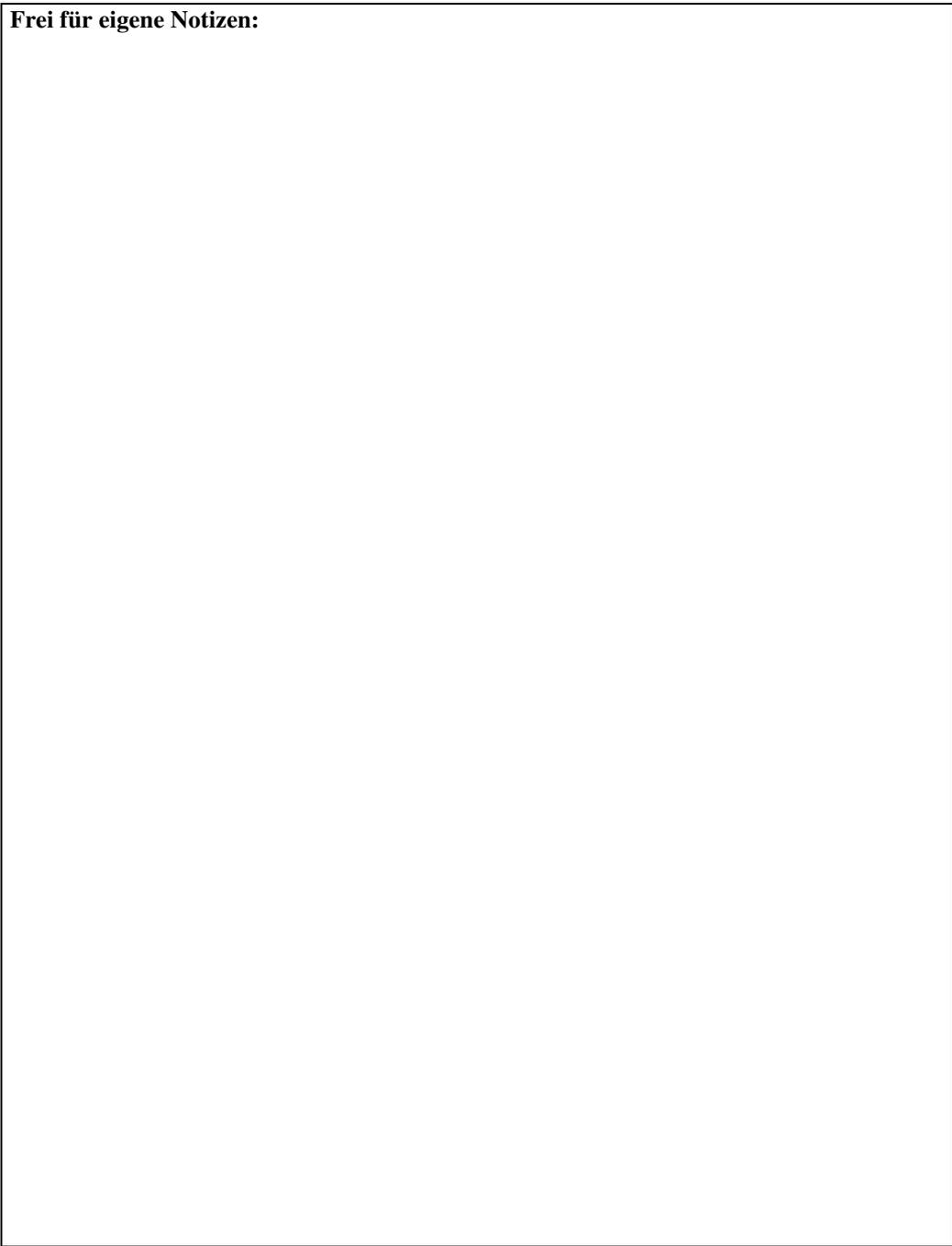
Fehlerhafte oder unrichtige Jahresabschlüsse können entstehen, weil die am Abschlussstichtag gegebenen objektiven Verhältnisse bei der Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses nicht erkannt wurden. Liegt diese Erkenntnis erst zu einem späteren Zeitpunkt vor, soll eine Berichtigung grundsätzlich 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.

Auch eine Änderung festgestellter Jahresabschlüsse kann, z.B. 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**

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 die Gemeinde nur eingeschränkt verfügen kann (vgl. 9. Teil der GO NRW).

§ 58

Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen

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

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

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

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

Zu § 58:

Mit Abschluss des Haushaltsjahres ist die Aufgabe der Finanzbuchhaltung noch nicht abgeschlossen. Sie muss die für den Jahresabschluss und die örtliche und überörtliche Prüfung erforderlichen Angaben und Unterlagen liefern und später auch Auskünfte über das Vermögen und die Schulden sowie die Abwicklung von Forderungen und Verbindlichkeiten zur Verfügung stellen. Wie bisher sind daher Vorschriften erforderlich, in denen die Aufbewahrung von Büchern und Belegen sowie sonstigen Unterlagen mit den Aufbewahrungsfristen näher bestimmt wird. Zu beachten ist, dass die Gemeinde auch noch nach anderen Vorschriften Geschäftsunterlagen aufzubewahren hat, z.B. nach der Abgabenordnung.

1. Zu Absatz 1:

Die Verpflichtung der Gemeinde, ihre Eröffnungsbilanz, ihre Jahresabschlüsse, die Bücher, die Unterlagen über die Inventur, die ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen, die Buchungsbelege sowie die Unterlagen über den Zahlungsverkehr aufzubewahren, dient dem Zweck, diese Unterlagen jederzeit für Kontrollzwecke verfügbar zu halten und eine Einsichtnahme zu ermöglichen. Diese gemeindlichen Dokumente sind daher gegen Einwirkungen jeglicher Art zu schützen. Sie haben zudem eine Beweis- und Kontrollfunktion über das Handeln der Gemeinde und sind daher zu sammeln, zu ordnen und gesichert aufzubewahren. Dadurch wird die Nachvollziehbarkeit und die Nachprüfbarkeit gewährleistet. Das schließt nicht aus, dass diese Unterlagen zum Zwecke der Prüfung vorübergehend den dafür zuständigen Stellen übergeben werden.

2. Zu Absatz 2:

Diese Vorschrift bestimmt die Fristen für die Aufbewahrung der Eröffnungsbilanz, der Jahresabschlüsse, der Bücher, Belege und sonstigen Unterlagen sowie der ergangenen Anweisungen und Organisationsregelungen. Die festgelegten Fristen haben sich seit Jahren – auch im kaufmännischen Bereich - bewährt. Sie beginnen - wie bisher - am 1. Januar des der Beschlussfassung des Rates über die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Haushaltsjahres zu laufen. Maßgebend für die Laufzeit der Aufbewahrungsfristen ist der Tag, an dem der Rat den Beschluss tatsächlich gefasst hat.

Zu beachten ist auch, dass nach § 31 Abs. 2 GemHVO NRW der Bürgermeister das Nähere zur Ausführung dieser Vorschrift über die Aufbewahrung von Untertagen festlegen und daher auch die zuständige Stelle für die Aufbewahrung der Unterlagen bestimmen muss. Außerdem ist in der örtlichen Vorschrift festzulegen, wie im Falle einer Stundung von Ansprüchen der Gemeinde oder in anderen Fällen einer längerfristigen Bindung der Gemeinde mit den Büchern und weiteren Unterlagen umzugehen ist.

3. Zu Absatz 3:

Wird in der Gemeinde die Buchführung mit Hilfe automatisierter Datenverarbeitung durchgeführt, muss bei der Sicherung der Bücher, der Belege und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger gewährleistet sein, dass der Inhalt der Daten- oder Bildträger mit den Originalen übereinstimmt, während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar ist und jederzeit innerhalb einer angemessenen Frist lesbar gemacht werden kann. Durch diese Übernahme der gemeindlichen Aufzeichnungen auf Datenträger oder Bildträger dürfen der Wert und die Aussagekraft der übertragenen Unterlagen nicht beeinträchtigt werden. Ist dies unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sichergestellt, wird eine zusätzliche Aufbewahrung dieser Unterlagen insoweit entbehrlich. Auch die Möglichkeit für die Gemeinden, den Handschriftzug des Beschäftigten durch elektronische Signaturen zu ersetzen, erfordert, dass diese Berechtigung des Beschäftigten zur Unterschriftsleistung während der Dauer der maßgeblichen Aufbewahrungsfristen nachprüfbar bleiben muss. Die getroffene Vorschrift dient somit der Nachvollziehbarkeit und Prüfbarkeit des Handelns der Gemeinde sowie der Datensicherheit.

4. Zu Absatz 4:

In der gemeindlichen Haushaltswirtschaft werden automatisierte Verfahren zur Bewirtschaftung des Haushalts, zur Buchführung und zur Abwicklung des Zahlungsverkehrs, zur Ermittlung von Ansprüchen der Gemeinde sowie zur Aufbewahrung von Büchern und Belegen eingesetzt. Es ist daher ergänzend zur gesicherten und einer geordneten Aufbewahrung der gemeindlichen Unterlagen bestimmt worden, dass in den Fällen, in denen in der Gemeinde eingesetzte automatisierte Verfahren geändert oder abgelöst werden, maschinelle Auswertungen der gespeicherten Daten innerhalb der Aufbewahrungsfristen auch mit den geänderten oder neuen Verfahren oder durch ein anderes System gewährleistet sein müssen. Durch diese Ergänzung wird sichergestellt, dass bis zum Ende der Aufbewahrungsfristen der Inhalt der gespeicherten Unterlagen im Bedarfsfalle jederzeit lesbar wiedergegeben werden kann.



§ 59

Sondervermögen, Treuhandvermögen

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

Zu § 59:

Wie bisher ist es erforderlich, die Geltung der Gemeindehaushaltsverordnung auf die Sondervermögen und Treuhandvermögen auszudehnen, soweit für diese nach Maßgabe der Gemeindeordnung die Vorschriften über die Haushaltswirtschaft der Gemeinde anzuwenden sind.

1. Zu Sondervermögen:

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 das Sondervermögen „rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen“. Für dieses Sondervermögen können nach § 97 Abs. 4 GO NRW jedoch besondere Haushaltspläne aufgestellt und Sonderrechnungen geführt werden.

Für das Sondervermögen wirtschaftliche Unternehmen (§ 114 GO NRW) und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen (§ 107 Abs. 2 GO NRW) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gelten nach § 97 Abs. 3 GO NRW die dort benannten haushaltsrechtlichen Vorschriften der Gemeindeordnung. Über die Eigenbetriebsverordnung finden jedoch bestimmte Vorschriften der Gemeindehaushaltsverordnung auch bei diesen Sondervermögen Anwendung (vgl. § 13 oder 16 EigVO 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.

EEEEEEEEEEEEEE

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Haushaltsanalyse und Kennzahlen

1. Einführung

Im Neuen Kommunalen haben die Aufsichtsbehörden als Rechtsaufsicht im Rahmen der Anzeige- und Genehmigungspflichten nach der Gemeindeordnung die Aufgabe, anhand der ihnen vorgelegten Unterlagen das Handeln der Gemeinden (GV) nach Rechtmäßigkeit und Plausibilität zu prüfen und ggf. gegenüber der einzelnen Gemeinde mit den ihr zur Verfügung stehenden Mitteln tätig zu werden. Durch die aufsichtsrechtliche Prüfung soll neben der Einhaltung des haushaltsrechtlichen Rahmens auch eine nachhaltige Haushaltswirtschaft der Gemeinden (GV) erreicht werden. Aktuelle Krisen der Gemeinde (GV) und Risiken für ihre Zukunft sollen durch die aufsichtsrechtliche Prüfung möglichst erkannt werden. Diese Tätigkeit der Aufsichtsbehörden soll durch ausgewählte Kennzahlen, die in dem nachfolgenden NKF-Kennzahlenset enthalten sind, unterstützt werden.

Für die Beurteilung der haushaltswirtschaftlichen Lage der Kommunen anhand von Kennzahlen wird in Zukunft das gemeinsame Zusammenwirken der Rechtsaufsichtsbehörden mit der Gemeindeprüfungsanstalt (GPA) von zunehmender Bedeutung sein. Dabei wird es darauf ankommen, wie sich die Aufgabenverteilung dieser Stellen in Zukunft entwickelt und wie dabei der fachliche Austausch noch weiter intensiviert werden kann.

Der bereits dazu eingeschlagene Weg zeigt, dass die notwendige Zusammenarbeit entstehen wird. In gemeinsamer Arbeit von Aufsichtsbehörden der Kommunen sowie der Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfungseinrichtung und Vertretern der örtlichen Rechnungsprüfung (VERPA) ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen das NKF-Kennzahlenset erarbeitet worden. Es soll in Nordrhein-Westfalen landesweit von allen prüfenden Stellen bei der Beurteilung von kommunalen Haushalten eingesetzt werden.

Außerdem können die durch die Gemeindeprüfungsanstalt bei den Kommunen bereits jetzt erhobenen haushaltswirtschaftlichen Daten und die darauf gebildeten Kennzahlen (KIWI) bei der Prüfung der kommunalen Haushalte und dem Aufzeigen von konkreten Konsolidierungspotenzialen hilfreich sein. Der Aufbau des NKF-Kennzahlensets bringt die Verpflichtung aller Aufsichtsbehörden mit sich, entsprechende Wertgrößen aus den Haushalten der Kommunen zu ermitteln. Die Bezirksregierungen als obere Aufsichtsbehörden sollen eine Zusammenführung der ermittelten Kennzahlen aus den einzelnen kommunalen Haushalten vornehmen. Sie sollen diese in das NKF-Kennzahlenset einstellen, pflegen bzw. in den künftigen Jahren fortführen.

1. NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen

In gemeinsamer Arbeit von Aufsichtsbehörden der Kommunen sowie der Gemeindeprüfungsanstalt als überörtliche Prüfungseinrichtung und Vertretern der örtlichen Rechnungsprüfung (VERPA) ist für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Kommunen ein NKF-Kennzahlenset erarbeitet worden. Darin sind die für die Prüfung wichtigen Kennzahlen zusammen gefasst worden.

Dieses NKF-Kennzahlenset macht eine Bewertung des Haushalts und der wirtschaftlichen Lage jeder Kommune in der gleichen Art und Weise möglich, auch wenn diese durch unterschiedliche Institutionen vorgenommen wird. Eine vorherige Absprache, welche Kennzahlen genutzt werden sollen und welche Wertgrößen diesen zu Grunde zu legen sind, wird damit entbehrlich.

NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen			
Kennzahlen	Ergebnis	Ziel	Bemerkungen
Steuerquote (StQ)			
Zuwendungsquote (ZwQ)			
Personalintensität 1 (PI1)			
Sach- und Dienstleistungsintensität (SDI)			
Abschreibungslastquote (AbLQ)			
Transferaufwandsquote (TAQ)			
Zinslastquote (ZLQ)			
Ergebnisquote der laufenden Verwaltungstätigkeit (EQVw)			
Fehlbetragsquote 1 (FbQ1)			
Fehlbetragsquote 2 (FbQ2)			
Eigenkapitalreichweite (EkRw)			
Reinvestitionsquote (RInQ)			
Kufr. Verbindlichkeitsquote (KVbQ)			
Dyna. Verschuldungsgrad (DVsg)			
Eigenkapitalquote 1 (EkQ1)			
Eigenkapitalquote 2 (EkQ2)			
Anlagendeckungsgrad 2 (AnD2)			
Anlagenintensität (AnI)			
Infrastrukturquote (ISQ)			

Abbildung 68 „NKF - Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen“

Das NKF-Kennzahlenset soll von allen prüfenden Stellen in Nordrhein-Westfalen bei der Beurteilung von kommunalen Haushalten eingesetzt werden. Die Anwendung dieser Kennzahlen bedingt, sie mit jeder Prüfung eines kommunalen Haushalts fortzuschreiben. Zu einem späteren Zeitpunkt soll auf den dann vorliegenden Erkenntnissen die Festlegung eines Zielkorridors erfolgen.

3. Die einzelnen Kennzahlen

Für die Haushaltsanalyse sollen folgende Kennzahlen herangezogen werden. Wenn im Rahmen der Kennzahlenbildung die Wertgröße „Negatives Jahresergebnis“ einen Minusbetrag aufweist, sind die Kennzahlen durch das Vorzeichen (-) besonders zu kennzeichnen.

3.1 Steuerquote (StQ) oder Allgemeine Umlagenquote (AUQ)

Die Steuerquote gibt an, zu welchem Teil sich die Gemeinde „selbst“ finanzieren kann und somit unabhängig von staatlichen Zuwendungen ist.

$$\text{Steuerquote} = \frac{\text{Steuererträge} \times 100}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Steuererträge“ sind die Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Erträge“ sind die Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 GemHVO zu erfassen.

Bei Kreisen und anderen Gemeindeverbänden, denen Steuern nicht in einem Umfang wie den Gemeinden zufließen, ist die Steuerquote durch eine „Allgemeine Umlagenquote“ zu ersetzen.

$$\text{Allgemeine Umlagenquote} = \frac{\text{Allgemeine Umlage} \times 100}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Allgemeine Umlagen“ sind die dafür zutreffenden Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO zu erfassen sind. Unter der Wertgröße „Ordentliche Erträge“ sind die gleichen Erträge wie bei der Steuerquote zu erfassen.

3.2 Zuwendungsquote (ZwQ)

Die Zuwendungsquote gibt einen Hinweis darauf, inwieweit die Gemeinde von Zuwendungen und damit von Leistungen Dritter abhängig ist.

$$\text{Zuwendungsquote} = \frac{\text{Erträge aus Zuwendungen} \times 100}{\text{Ordentliche Erträge}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Erträge aus Zuwendungen“ sind die entsprechenden Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Erträge“ sind die Erträge nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 9 GemHVO zu erfassen.

3.3 Personalintensität 1 (PI1)

Die „Personalintensität 1“ gibt an, welchen Anteil die Personalaufwendungen an den ordentlichen Aufwendungen ausmachen. Im Hinblick auf den interkommunalen Vergleich dient diese Kennzahl dazu, die Frage zu beantworten, welcher Teil der Aufwendungen üblicherweise für Personal aufgewendet wird.

$$\text{Personalintensität 1} = \frac{\text{Personalaufwendungen} \times 100}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Personalaufwendungen“ sind die entsprechenden Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Aufwendungen“ sind die Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 bis 15 GemHVO zu erfassen.

3.4 Sach- und Dienstleistungsintensität (SDI)

Die Kennzahl „Sach- und Dienstleistungsintensität“ lässt erkennen, in welchem Ausmaß sich eine Gemeinde für die Inanspruchnahme von Leistungen Dritter entschieden hat.

$$\text{Sach- u. Dienstleistungsintensität} = \frac{\text{Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen} \times 100}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen“ sind die entsprechenden Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 12 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Aufwendungen“ sind die Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 bis 15 GemHVO zu erfassen.

3.5 Abschreibungslastquote (AbLQ)

Die Kennzahl „Abschreibungslastquote“ zeigt, gemessen an den Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK), das Verhältnis zwischen den bilanziellen Abschreibungen und den Erträgen aus der Auflösung von Sonderposten im Haushaltsjahr an.

$$\text{Abschreibungslastquote} = \frac{\text{Bilanzielle Abschreibungen auf Anlagevermögen} \times 100}{\text{Erträge aus der Auflösung von Sonderposten}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Bilanzielle Abschreibungen auf Anlagevermögen“ sind die Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 13 GemHVO zu erfassen, die in einem unmittelbaren Bezug zum Anlagevermögen der Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO stehen. Unter der Wertgröße

„Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“ sind Erträge zu erfassen, die in einem unmittelbaren Bezug zu den Sonderposten der Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 2 GemHVO stehen. Sollte der Gesamtbetrag dieser Erträge nicht in den Haushaltsunterlagen benannt sein, sollte die Gemeinde die notwendigen Betragsangaben, entsprechend der Gliederung des o.a. Bilanzbereiches, nachliefern.

3.6 Transferaufwandsquote (TAQ)

Die Kennzahl „Transferaufwandsquote“ stellt einen Bezug zwischen den Transferaufwendungen und den ordentlichen Aufwendungen her.

$$\text{Transferaufwandsquote} = \frac{\text{Transferaufwendungen} \times 100}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Transferaufwendungen“ sind die entsprechenden Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 14 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Aufwendungen“ sind die Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 bis 15 GemHVO zu erfassen.

3.7 Zinslastquote (ZLQ)

Die Kennzahl „Zinslastquote“ zeigt auf, welche zusätzliche Belastung aus Finanzaufwendungen zusätzlich zu den (ordentlichen) Aufwendungen aus laufender Verwaltungstätigkeit besteht.

$$\text{Zinslastquote} = \frac{\text{Finanzaufwendungen} \times 100}{\text{Ordentliche Aufwendungen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Finanzaufwendungen“ sind die entsprechenden Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 17 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ordentliche Aufwendungen“ sind die Aufwendungen nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 bis 15 GemHVO zu erfassen.

3.8 Ergebnisquote der laufenden Verwaltungstätigkeit (EQVw)

Für die haushaltsmäßige Beurteilung soll außerdem die Kennzahl „Ergebnisquote der laufenden Verwaltungstätigkeit (EQVw)“ gebildet werden, die den Anteil des Ergebnisses der laufenden Verwaltungstätigkeit am Jahresergebnis ausweist.

$$\text{Ergebnisquote der lfd. Verwaltungstätigkeit} = \frac{\text{Ergebnis der lfd. Verwaltungstätigkeit} \times 100}{\text{Jahresergebnis}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit“ ist der Saldo aus der Summe der ordentlichen Erträge und der Summe der ordentlichen Aufwendungen nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Jahresergebnis“ ist die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO zu erfassen.

3.9 Fehlbetragsquote 1 (FBQ1)

Für die Bewertung eines negativen Jahresergebnisses in Bezug auf das Eigenkapital können die Kennzahlen „Fehlbetragsquote 1“ und „Fehlbetragsquote 2“ herangezogen werden. Wegen der Differenzierung des Eigenkapitals in eine Ausgleichsrücklage und in eine allgemeine Rücklage werden diese beiden Kennzahlen gebildet. Mit der Kennzahl „Fehlbetragsquote 1“ wird das negative Jahresergebnis ins Verhältnis zur vorhandenen Ausgleichsrücklage gesetzt. Durch diese Kennzahl wird die Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage durch das negative Jahresergebnis ausgewiesen.

$$\text{Fehlbetragsquote 1} = \frac{\text{Negatives Jahresergebnis} \times 100}{\text{Ausgleichsrücklage}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Negatives Jahresergebnis“ ist die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Ausgleichsrücklage“ ist der Ansatz in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 1.3 GemHVO zu erfassen.

3.10 Fehlbetragsquote 2 (FBQ2)

Ist die Ausgleichsrücklage bereits aufgebraucht, ist das negative Jahresergebnis in Beziehung zur allgemeinen Rücklage zu setzen und die Kennzahl „Fehlbetragsquote 2“ zu ermitteln. Damit wird ebenfalls das negative Jahresergebnis in ein Verhältnis zum vorhandenen Eigenkapital gesetzt. Wegen der Differenzierung des Eigenkapitals in eine Ausgleichsrücklage und in eine allgemeine Rücklage kann die Fehlbetragsquote 2 zusätzlich zur Fehlbetragsquote 1 ermittelt werden. Dies ist z.B. zur Beurteilung von voraussichtlich negativen Ergebnissen in den drei dem Haushaltsjahr folgenden Planungsjahren sinnvoll.

$$\text{Fehlbetragsquote 2} = \frac{\text{Negatives Jahresergebnis} \times 100}{\text{Allgemeine Rücklage}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Negatives Jahresergebnis“ ist die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Allgemeine Rücklage“ ist der Ansatz in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 1.1 GemHVO zu erfassen.

3.11 Eigenkapitalreichweite (EKRw)

Bei der Bewertung des negativen Jahresergebnisses sollte auch betrachtet werden, nach wie vielen Jahren das vorhandene Eigenkapital voraussichtlich aufgebraucht sein wird. Dabei wird unterstellt, dass das negative Jahresergebnis sich betragsmäßig nicht verändert.

$$\text{Eigenkapitalreichweite} = \frac{\text{Eigenkapital}}{\text{Negatives Jahresergebnis}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Eigenkapital“ ist der Ansatz in der Bilanz nach § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Negatives Jahresergebnis“ ist die Summe aus ordentlichem Ergebnis und außerordentlichem Ergebnis nach § 2 Abs. 2 Nr. 5 GemHVO zu erfassen.

3.12 Reinvestitionsquote (RinQ)

Die Kennzahl gibt Auskunft darüber, in welchem Umfang die Gemeinde Neuinvestitionen durch jährliche Abschreibungen erwirtschaftet.

$$\text{Reinvestitionsquote} = \frac{\text{Nettoinvestitionen} \times 100}{\text{Jahresabschreibungen auf Anlagevermögen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Nettoinvestitionen“ ist die Differenz zwischen den Zugängen des Anlagevermögens und den Jahresabschreibungen sowie den sonstigen Abgängen von Vermögensgegenständen zu ermitteln. Die Zugänge und Abgänge von Vermögensgegenständen im abgelaufenen Haushaltsjahr werden im Anlagenspiegel nach § 45 GemHVO ausgewiesen. Unter der Wertgröße „Jahresabschreibungen auf Anlagevermögen“ sind die bilanziellen Abschreibungen auf Anlagevermögen nach § 2 Abs. 1 Nr. 13 GemHVO zu erfassen.

3.13 Kurzfristige Verbindlichkeitsquote (KVbQ)

Wie hoch die Bilanz durch kurzfristiges Fremdkapital belastet wird, kann mit Hilfe der Kennzahl „Kurzfristige Verbindlichkeitsquote“ beurteilt werden.

$$\text{Kurzfristige Verbindlichkeitsquote} = \frac{\text{Kurzfristige Verbindlichkeiten} \times 100}{\text{Bilanzsumme}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Kurzfristige Verbindlichkeiten“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO zu erfassen. Die kurzfristigen Verbindlichkeiten müssen eine Restlaufzeit von bis zu einem Jahr haben (vgl. Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO). Unter der Wertgröße „Bilanzsumme“ ist die Summe der Passivseite der Bilanz nach § 41 Abs. 4 GemHVO zu erfassen.

3.14 Dynamischer Verschuldungsgrad (DVsg)

Mit Hilfe der Kennzahl „Dynamischer Verschuldungsgrad“ lässt sich die Schuldentilgungsfähigkeit der Gemeinde beurteilen. Sie hat dynamischen Charakter, weil sie mit dem Saldo aus der Finanzrechnung eine zeitraumbezogene Größe enthält. Dieser Saldo zeigt bei jeder Gemeinde an, in welcher Größenordnung freie Finanzmittel aus ihrer laufenden Geschäftstätigkeit im abgelaufenen Haushaltsjahr zur Verfügung stehen und damit zur möglichen Schuldentilgung genutzt werden könnten. Der dynamische Verschuldungsgrad gibt an, in wie vielen Jahren es unter gleichen Bedingungen möglich wäre die effektive Verschuldung aus den zur Verfügung stehenden Finanzmitteln zu tilgen (Entschuldungsdauer).

$$\text{Dynamischer Verschuldungsgrad} = \frac{\text{Effektive Verschuldung}}{\text{Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (FR)}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Die Kennzahl „Dynamischer Verschuldungsgrad“ wird aus der Division der Wertgröße „Effektive Verschuldung“ der Gemeinde durch die Wertgröße „Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit“ aus der Finanzrechnung (FR) der Gemeinde ermittelt. Die Wertgröße „Effektive Verschuldung“ berechnet sich wie folgt:

$$\begin{array}{l} \text{Gesamtes Fremdkapital} \\ /. \quad \text{Liquide Mittel} \\ /. \quad \text{kurzfristige Forderungen} \\ = \quad \text{Effektive Verschuldung} \end{array}$$

Für diese Berechnung sind unter der Wertgröße „Gesamtes Fremdkapital“ die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nrn. 3 und 4 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Liquide Mittel“ ist der Ansatz des Bilanzpostens nach § 41 Abs. 3 Nr. 2.4 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Kurzfristige Forderungen“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 2.2 GemHVO zu erfassen. Die kurzfristigen Forderungen müssen eine Restlaufzeit von bis zu einem Jahr haben (vgl. Forderungsspiegel nach § 46 GemHVO).

Als Wertgröße „Saldo aus laufender Verwaltungstätigkeit (FR)“ ist der im Finanzplan nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 GemHVO auszuweisende Saldo einzusetzen.

3.15 Eigenkapitalquote (EkQ1)

Die Kennzahl „Eigenkapitalquote 1“ misst den Anteil des Eigenkapitals am gesamten bilanzierten Kapital (Gesamtkapital) auf der Passivseite der kommunalen Bilanz. Die Eigenkapitalquote kann bei einer Gemeinde ein wichtiger Bonitätsindikator sein.

$$\text{Eigenkapitalquote 1} = \frac{\text{Eigenkapital} \times 100}{\text{Bilanzsumme}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Eigenkapital“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Bilanzsumme“ ist die Summe der Passivseite der Bilanz nach § 41 Abs. 4 GemHVO zu erfassen.

3.16 Eigenkapitalquote (EkQ2)

Die Kennzahl „Eigenkapitalquote 2“ misst den Anteil des „wirtschaftlichen Eigenkapitals“ am gesamten bilanzierten Kapital (Gesamtkapital) auf der Passivseite der kommunalen Bilanz. Weil bei den Gemeinden die Sonderposten als Bilanzposten mit Eigenkapitalcharakter einen wesentlichen Ansatz in der Bilanz darstellen, wird die Wertgröße „Eigenkapital“ um die „langfristigen“ Sonderposten erweitert.

$$\text{Eigenkapitalquote 2} = \frac{(\text{Eigenkapital} + \text{Sopo Zuwendungen/Beiträge}) \times 100}{\text{Bilanzsumme}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Eigenkapital“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Sopo Zuwendungen/Beiträge“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nrn. 2.1 und 2.2 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Bilanzsumme“ ist die Summe der Passivseite der Bilanz nach § 41 Abs. 4 GemHVO zu erfassen.

3.17 Anlagendeckungsgrad 2 (AnD2)

Die Kennzahl „Anlagendeckungsgrad 2“ gibt an, wie viel Prozent des Anlagevermögens langfristig finanziert sind. Bei der Berechnung der Kennzahl werden dem Anlagevermögen die langfristigen Passivposten „Eigenkapital“, Sonderposten aus Zuwendungen und Beiträgen und langfristiges Fremdkapital gegenüber gestellt.

$$\text{Anlagendeckungsgrad 2} = \frac{(\text{Eigenkapital} + \text{Sopo Zuwendungen/Beiträge} + \text{Langfristiges Fremdkapital}) \times 100}{\text{Anlagevermögen}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Eigenkapital“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Sonderposten“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nrn. 2.1 und 2.2 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Langfristiges Fremdkapital“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 4 Nrn. 3.1, 3.2 und 4 GemHVO zu erfassen. Die langfristigen Verbindlichkeiten nach § 41 Abs. 4 Nr. 4 GemHVO müssen eine Restlaufzeit von mehr als fünf Jahren haben (vgl. Verbindlichkeitspiegel nach § 47 GemHVO). Unter der Wertgröße „Anlagevermögen“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO zu erfassen.

3.18 Anlagenintensität (AnI)

Die Kennzahl „Anlagenintensität“ stellt ein Verhältnis zwischen dem Anlagevermögen und dem Gesamtvermögen auf der Aktivseite der Bilanz her. Sie gibt Aufschluss darüber, ob die Höhe des Anlagevermögens den wirtschaftlichen Rahmenbedingungen der Gemeinde entspricht.

$$\text{Anlagenintensität} = \frac{\text{Anlagevermögen} \times 100}{\text{Bilanzsumme}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Anlagevermögen“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Bilanzsumme“ ist die Summe der Aktivseite der Bilanz nach § 41 Abs. 3 GemHVO zu erfassen.

3.19 Infrastrukturquote (ISQ)

Die Kennzahl „Infrastrukturquote“ beleuchtet als Verfeinerung der Kennzahl „Anlagenintensität“ das bei der Gemeinde vorhandene Infrastrukturvermögen. In Einzelfällen kann es sachgerecht sein, auch die Gebietsgröße der Gemeinde oder andere örtliche Besonderheiten bei der Bewertung dieser Kennzahl zu berücksichtigen.

$$\text{Infrastrukturquote} = \frac{\text{Infrastrukturvermögen} \times 100}{\text{Bilanzsumme}}$$

Ermittlung der Kennzahl: Unter der Wertgröße „Infrastrukturvermögen“ sind die Ansätze der Bilanzposten nach § 41 Abs. 3 Nr. 1.2.3 GemHVO zu erfassen. Unter der Wertgröße „Bilanzsumme“ ist die Summe der Aktivseite der Bilanz nach § 41 Abs. 3 GemHVO zu erfassen.

4. Verpflichtung der Aufsichtsbehörden

Der Aufbau des NKF-Kennzahlensets bringt die Verpflichtung aller Aufsichtsbehörden mit sich, entsprechende Wertgrößen aus den Haushalten der Kommunen zu ermitteln. Die Bezirksregierungen als obere Aufsichtsbehörden sollen eine Zusammenführung der ermittelten Kennzahlen aus den einzelnen kommunalen Haushalten vornehmen. Sie sollen diese in das NKF-Kennzahlenset einstellen, pflegen bzw. in den künftigen Jahren fortführen. Die Anwendung dieser Kennzahlen bedingt, sie mit jeder Prüfung eines kommunalen Haushalts fortzuschreiben.

Die Aufsichtsbehörden, aber auch die Kommunen, sind aufgefordert, an der Entwicklung zu einer Zielbestimmung bzw. der Festlegung eines Zielbereiches jeder Kennzahl und der Festlegung eines darauf aufbauenden Handlungsrahmens mitzuwirken. Sie sollen sich untereinander über den Aufbau des NKF-Kennzahlensets, die Datenerfassung und die Auswertungsmöglichkeiten austauschen.

Ausblick

Der Umstieg von einem Geldverbrauchskonzept zu einem Ressourcenverbrauchskonzept verbunden mit der Reform des kommunalen Haushaltsrechts wird als „Jahrhundert-Werk“ bezeichnet. Dies erfordert, sie in mehreren Entwicklungsschritten anzugehen, damit aus dem eingeleiteten landesweiten Prozess ein tragfähiges und praxistaugliches Recht zur Unterstützung der Kommunen entsteht. Mit der zweiten Auflage der Handreichung wird dieser Vorgehensweise bereits einmal Rechnung getragen.

Das neue Haushaltsrecht hat bereits in den Kommunen, die ihr Rechnungswesen umgestellt haben, zu einem veränderten Umgang mit der Bewertung von Wirtschaftlichkeit bei der örtlichen Aufgabenerfüllung und zu einem Einstieg in eine effizientere Steuerung der Kommunen beigetragen. Bereits jetzt lässt sich daher feststellen, dass das Ressourcenverbrauchskonzept unter Einbeziehung kaufmännischer Grundsätze sowie des Rechnungsstils der doppelten Buchführung für die Zukunft der Kommunen eine akzeptable Basis für das örtliche Handeln zur Verfügung stellt. Wird dies, wie von einigen Kommunen eingeführt, noch um passende Controllinginstrumente ergänzt, steht der örtlichen kommunalen Haushaltswirtschaft von ihren Möglichkeiten her ein breiter Handlungsspielraum offen, der zukunftsbezogen von den Entscheidungsträgern zu gestalten ist.

Auf einer solchen breiten Basis kann dann der gesetzlich vorgesehenen Verpflichtung, die Auswirkungen der Haushaltsrechtsreform zu überprüfen, ohne Vorbehalte nachgekommen werden. Für diese Überprüfung stehen im kommunalen Raum eine Vielzahl von Erkenntnissen zur Verfügung, die in das vorgesehene Zusammenwirken der Landesregierung mit den kommunalen Spitzenverbänden sowie den Fachverbänden einzubringen sind. Die Erfahrungen aller Beteiligten aus der flächendeckenden Umsetzung der Reform tragen dabei dazu bei, das haushaltsrechtliche Regelwerk inhaltlich zu optimieren und auf das unter Beachtung der kommunalen Selbstverwaltung erforderliche Maß zu beschränken.

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. Anlage von Geldmitteln durch Gemeinden und Gemeindeverbände vom 25.01.2005 (SMBI. NRW. 641)
2. Rundschreiben „Beamtenpensionsversicherungen“ an die kom. Spitzenverbände vom 18.02. 2005
3. Muster für das doppische Rechnungswesen vom 24.02.2005 (SMBI. NRW. 6300)
4. Durchführungshinweise zur Bewertung von Pensionsrückstellungen vom 04.01.2006 (SMBI. NRW. 653)
5. Vergabegrundsätze für Gemeinden nach § 25 der Gemeindehaushaltsverordnung vom 22.03.2006 (SMBI. 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 (SMBI. NRW. 652)

XXXXXXXXXXXXXXXX

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 „Das Drei-Komponenten-System des NKF“	12
Abbildung 2 „Stufenmodell der Verringerung der allgemeinen Rücklage“	64
Abbildung 3 „Entwicklung des Eigenkapitals“	65
Abbildung 4 „Bilanzansatz negatives Eigenkapital“	68
Abbildung 5 „Rangfolge der Finanzmittelbeschaffung“	74
Abbildung 6 „Gliederungsschema der Haushaltssatzung“	77
Abbildung 7 „Der neue Haushaltsplan“	82
Abbildung 8 „Haushaltswirtschaftliche Unterlagen der Gemeinde“	84
Abbildung 9 „Erlass der Haushaltssatzung“	86
Abbildung 10 „Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“	100
Abbildung 11 „Ermittlung des Kreditbedarfs“	107
Abbildung 12 „Abgrenzung der Rückstellungsarten“	113
Abbildung 13 „Gliederungsschema für die Eröffnungsbilanz“	123
Abbildung 14 „Aufstellung der Eröffnungsbilanz“	127
Abbildung 15 „Eröffnungsbilanzunterlagen“	128
Abbildung 16 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz“	131
Abbildung 17 „Jahresabschlussunterlagen der Gemeinde“	140
Abbildung 18 „Aufstellung des Jahresabschlusses“	142
Abbildung 19 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss“	156
Abbildung 20 „Gesamtabschlussunterlagen“	179
Abbildung 21 „Aufstellung des Gesamtabschlusses“	182
Abbildung 22 „Beispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabschluss“	183
Abbildung 23 „Beispiel für eine Darstellung einer städtischen Beteiligungsstruktur“	185
Abbildung 24 „Entwicklung des Eigenkapitals“	194
Abbildung 25 „Zeitreihe der Planungskomponenten“	196
Abbildung 26 „Erträge und Aufwendungen im NKF-Kontenrahmen“	198
Abbildung 27 „Komponenten des Ergebnisplans“	199
Abbildung 28 „Einzahlungen und Auszahlungen im NKF-Kontenrahmen“	206
Abbildung 29 „Komponenten des Finanzplans“	207
Abbildung 30 „Gliederung der Teilpläne“	211
Abbildung 31 „Produktbereiche im Produktrahmen“	213
Abbildung 32 „Teilergebnisplan Allgemeine Finanzwirtschaft“	216
Abbildung 33 „Überleitung des haushaltsmäßigen Ergebnisses zum Saldo der Gebührenkalkulation“	217
Abbildung 34 „Teilfinanzplan Allgemeine Finanzwirtschaft“	218
Abbildung 35 „Zeitreihe der mittelfristigen Ergebnis- und Finanzplanung“	223
Abbildung 36 „Grundstruktur des Stellenplans“	227
Abbildung 37 „Grundstruktur der Stellenübersicht“	228
Abbildung 38 „Nachtrags-Ergebnisplan“	231
Abbildung 39 „Übertragung von Ermächtigungen“	257
Abbildung 40 „Buchungsmethoden in der Finanzrechnung“	274
Abbildung 41 „NKF-Kontenrahmen“	276
Abbildung 42 „Grundsätze für Inventur, Inventar und Bilanz“	279
Abbildung 43 „Wirtschaftliches Eigentum bei Vermögensgegenständen“	299
Abbildung 44 „Beschaffung von Vermögensgegenständen“	300
Abbildung 45 „Berechnung der Anschaffungskosten“	301
Abbildung 46 „Berechnung der Herstellungskosten“	302
Abbildung 47 „Geringwertige Wirtschaftsgüter“	304
Abbildung 48 „NKF-Rahmentabelle für kommunale Abschreibungen“	311
Abbildung 49 „Rückstellungsspiegel“	315
Abbildung 50 „Komponenten der Ergebnisrechnung“	329
Abbildung 51 „Beispiel für einen erweiterten Plan-/Ist-Vergleich“	330
Abbildung 52 „Komponenten der Finanzrechnung“	331

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

Abbildung 53 „Bilanzgliederungsschema“	336
Abbildung 54 „Aktiva und Passiva im NKF-Kontenrahmen“	337
Abbildung 55 „Formen der Rechnungsabgrenzung“	347
Abbildung 56 „Behandlung geleisteter Zuwendungen“	352
Abbildung 57 „Behandlung erhaltener Zuwendungen“	359
Abbildung 58 „Sonderpostenspiegel“	361
Abbildung 59 „Anlagenspiegel“	369
Abbildung 60 „Forderungsspiegel“	372
Abbildung 61 „Verbindlichkeitspiegel“	374
Abbildung 62 „Kommunaler Konzern“	379
Abbildung 63 „Schritte zum Gesamtabschluss“	380
Abbildung 64 „Musterbeispiel für eine Übersicht über verselbstständigte Aufgabenbereiche“	393
Abbildung 65 „Schema für die Gliederung der Eröffnungsbilanz“	395
Abbildung 66 „Bewertung von bebauten Grundstücken“	400
Abbildung 67 „Berechnungsschema für Sonderposten in der Eröffnungsbilanz“	416
Abbildung 68 „NKF-Kennzahlenset Nordrhein-Westfalen“	456

3. Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AfA	Absetzung für Abnutzung
AGVGA NRW	Arbeitsgemeinschaft der Vorsitzenden der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte in NRW
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BauGB	Baugesetzbuch
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BeamtVG	Beamtenversorgungsgesetz
BKVO	Verordnung zur Regelung der Gruppenstärken und über die Betriebskosten nach dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (Betriebskostenverordnung)
BewG	Bewertungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DMBilG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung 1990 (D-Markbilanzgesetz)
DRS	Deutscher Rechnungslegungsstandard
DV	Datenverarbeitung
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
EU	Europäische Union
EUR	Euro
€	Euro
evtl.	eventuell
f.	folgende (Seite)
ff	folgende (Seiten, Paragraphen)
gem.	gemäß
GFG	Gesetz zur Regelung der Zuweisungen des Landes Nordrhein-Westfalen an die Gemeinden und Gemeindeverbände im Haushaltsjahr ... (Gemeindefinanzierungsgesetz – GFG ...)
ggf.	gegebenenfalls
GKG	Gesetz über kommunale Gemeinschaftsarbeit
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GemHVO NRW	Verordnung über das Haushaltswesen der Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
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
GPA	Gemeindeprüfungsanstalt
GPAG	Gesetz über die Errichtung einer Gemeindeprüfungsanstalt
GV	Gemeindeverbände
GV. NRW.	Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
GWB	Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HGB	Handelsgesetzbuch
Hj	Haushaltsjahr
HSK	Haushaltssicherungskonzept
i.d.R.	In der Regel

NEUES KOMMUNALES FINANZMANAGEMENT

IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.S.d.	im Sinne des
KAG	Kommunalabgabengesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
KHG NRW	Krankenhausgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen
KLR	Kosten- und Leistungsrechnung
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
LBG	Beamtenengesetz für Land Nordrhein-Nordrhein-Westfalen (Landesbeamtenengesetz)
LFoG	Landesforstgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
LHO	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen
LPartG	Lebenspartnergesetz
max.	maximal
MBI.	Ministerialblatt für das Land Nordrhein-Westfalen
NHK	Normalherstellungskosten
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
NKFG	Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement in den Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen
o.a.	oben angeführt
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
ÖPP	Öffentliche Private Partnerschaft
PPP	Public Private Partnership
Qm	Quadratmeter
RAP	Rechnungsabgrenzungsposten
RechKredV	Verordnung über die Rechnungslegung der Kreditinstitute und Finanzdienstleistungsinstitute
S.	Seite, auch Satz
SGV. NRW.	Systematische Sammlung aller geltenden Gesetze und Verordnungen des Landes NRW
SMBL. NRW.	Systematische Sammlung aller geltenden Gesetze und Verordnungen des Landes NRW
SpkG	Sparkassengesetz
TEUR	Tausend Euro
u.U.	unter Umständen
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
VgV	Verordnung über die Vergabe öffentlicher Aufträge
v.H.	von Hundert
VkBl.	Verkehrsblatt
VwVG	Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
WertV	Verordnung über Grundsätze für die Ermittlung der Verkehrswerte von Grundstücken (Wertermittlungsverordnung)
z.B.	zum Beispiel

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 unter den einzelnen Vorschriften ist nicht in jedem Fall gleichlautend mit der Gliederung der Erläuterungen zu den betreffenden Vorschriften. Wegen der Bedeutung der Reform des kommunalen Haushaltsrechts werden die Inhalte und ggf. weitere Angaben benannt.

Seite

1. Reform des kommunalen Haushaltsrechts

1. Die Ziele der Reform
2. Das NKF-Modellprojekt
3. Länderübergreifende Reformschritte
4. Ressourcenverbrauchskonzept
5. Das Drei-Komponentensystem des NKF
6. Projektorientierter Haushalt
7. Kosten- und Leistungsrechnung
8. Haushaltsausgleich
9. Gesamtabschluss
10. Unveränderte Rechte der Gemeindeorgane
11. Auswirkungen auf die Kommunen
12. Das kommunale NKF-Netzwerk
13. Einführung des NKF in den Kommunen
14. Die geltenden Regelungen zum NKF

2. Gemeindeordnung

§ 75 (Allgemeine Haushaltsgrundsätze)	60
1. Haushaltsgrundsätze	
2. Haushaltsausgleich	
3. Ausgleichsrücklage (Zweck und Bemessung)	
4. Verringerung der allgemeinen Rücklage (Eigenkapitalverzehr)	
5. Fehlbetrag in der Ergebnisrechnung bei Bestätigung des Jahresabschlusses	
6. Pflicht zur Sicherstellung der Liquidität	
7. Überschuldung (fehlendes Eigenkapital)	
§ 76 (Haushaltssicherungskonzept - HSK)	69
1. Voraussetzungen für ein Haushaltssicherungskonzept	
2. Schwellenwerte als Grenzwerte	
3. HSK-Pflicht bei der Bestätigung des Jahresabschlusses	
4. Genehmigungsfähigkeit des Haushaltssicherungskonzeptes	
5. Haushaltssicherungskonzept zum Stichtag der Eröffnungsbilanz	
§ 77 (Grundsätze der Finanzmittelbeschaffung)	74
1. Quellen der Finanzmittel	
2. Rangfolge der Quellen	
3. Subsidiarität der Kreditaufnahme	

§ 78 (Haushaltssatzung)	76
1. Pflicht zum Erlass einer Haushaltssatzung	
2. Festsetzungen im Ergebnisplan	
3. Festsetzungen im Finanzplan	
4. Kreditermächtigung	
5. Verpflichtungsermächtigungen	
6. Inanspruchnahme der Ausgleichsrücklage	
7. Verringerung der allgemeinen Rücklage	
8. Höchstbetrag der Kredite zur Liquiditätssicherung	
9. Festsetzung der Steuersätze	
10. Wiederherstellung des Haushaltsausgleichs	
11. Weitere Vorschriften in der Haushaltssatzung	
12. In-Kraft-Treten der Haushaltssatzung	
13. Haushaltssatzung für jedes Haushaltsjahr	
14. Haushaltsjahr gleich Kalenderjahr	
§ 79 (Haushaltsplan)	81
1. Aufgabe des Haushaltsplans	
2. Inhalte des Haushaltsplans	
3. Gliederung und Bestandteile des Haushaltsplans	
4. Ergebnisplan	
5. Finanzplan	
6. Teilpläne	
7. Haushaltssicherungskonzept	
8. Unterlagen zum Haushaltsplan	
§ 80 (Erlass der Haushaltssatzung)	86
1. Aufstellungsverfahren	
2. Begriff „Feststellung“	
3. Zuleitung an den Rat	
4. Abweichende Auffassung des Kämmerers	
5. Bürgerfreundliche Gestaltung des Aufstellungsverfahrens	
6. Beschlussfassung über die Haushaltssatzung	
7. Anzeige der Haushaltssatzung an die Aufsichtsbehörde	
8. Bekanntmachung der Haushaltssatzung	
9. Einsichtnahme und Verfügbarhalten der Haushaltssatzung	
10. Aufgaben und Rechte des Kämmerers	
§ 81 (Nachtragssatzung)	92
1. Geltung der Vorschriften wie für die Haushaltssatzung	
2. Sachverhalte für die Pflicht zur Aufstellung einer Nachtragssatzung	
3. Ausnahmen zur Aufstellungspflicht	
4. Haushaltswirtschaftliche Sperre des Rates	
§ 82 (Vorläufige Haushaltsführung)	94
1. Weiterführung des Haushalts	
2. Fortsetzung von Investitionsmaßnahmen	
3. Genehmigung der Kreditaufnahme	
4. Längerfristige vorläufige Haushaltsführung	
§ 83 (Überplanmäßige und außerplanmäßige Aufwendungen und Auszahlungen)	97
1. Stellung und Entscheidungsbefugnisse des Kämmerers	
2. Haushaltsrechtliche Begriffe „Überplanmäßig“ und „Außerplanmäßig“	
3. Vorherige Zustimmung des Rates bei Erheblichkeit	
4. Fortsetzung von Investitionsmaßnahmen (Vorgriff auf das Folgejahr)	
5. Künftige Haushaltsbelastungen (Regelungen gelten ab dem Entstehen der Ursache)	

§ 84 (Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung)	100
1. Fünfjährige Ergebnis- und Finanzplanung	
2. Gliederung der Ergebnis- und Finanzplanung	
3. Fortschreibung der Planung	
§ 85 (Verpflichtungsermächtigungen)	102
1. Zweck der Verpflichtungsermächtigungen	
2. Verpflichtungsermächtigungen nur für Investitionen	
3. Überplanmäßige und außerplanmäßige Verpflichtungsermächtigungen	
4. Geltungsdauer der Verpflichtungsermächtigungen	
§ 86 (Kredite)	104
1. Kredite für Investitionen	
2. Kredite in fremder Währung	
3. Kreditkosten	
4. Kredittilgung	
5. Kündigungsrechte	
6. Feststellung des Kreditbedarfs	
7. Geltungsdauer der Kreditermächtigung	
8. Genehmigungsbedarf unter gesamtwirtschaftlichen Gesichtspunkten	
9. Kreditähnliche Rechtsgeschäfte	
10. Anzeigepflicht kreditähnlicher Rechtsgeschäfte	
11. Nachweis der kreditähnlichen Rechtsgeschäfte	
12. Besondere kreditähnliche Rechtsgeschäfte: ÖPP und Leasing	
13. Keine Bestellung von Sicherheiten für Kredite	
§ 87 (Sicherheiten und Gewährleistung für Dritte)	110
1. Verbot der Bestellung von Sicherheiten	
2. Bürgschaftsübernahmen sowie Verpflichtungen aus Gewährverträgen	
3. Weitere ähnliche (anzeigepflichtige) Rechtsgeschäfte	
4. Anzeigepflichten	
§ 88 (Rückstellungen)	112
1. Pflicht zur Rückstellungsbildung	
2. Rahmen für die Rückstellungsbildung	
§ 89 (Liquidität)	114
1. Pflicht zur angemessenen Liquiditätsplanung	
2. Kredite zur Liquiditätssicherung	
§ 90 (Vermögensgegenstände)	116
1. Erwerb von Vermögensgegenständen	
2. Verwaltung der Vermögensgegenstände	
3. Geldanlagen (ausreichende Sicherheit, angemessener Ertrag)	
4. Veräußerung von Vermögensgegenständen	
5. Nutzungsüberlassung von Vermögensgegenständen	
6. „Sale and lease back“-Geschäfte	
§ 91 (Inventur, Inventar und Vermögensbewertung)	119
1. Inventur	
2. Inventar	
3. Wertansätze der Vermögensgegenstände	
4. Ansatz von Verbindlichkeiten	
5. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	

§ 92 (Eröffnungsbilanz)	122
1. Sonderstellung der Eröffnungsbilanz	
2. Pflicht zur Aufstellung der Eröffnungsbilanz	
3. Anwendung des § 95 Abs. 3 GO NRW	
4. Anwendung des § 96 GO NRW	
5. Aufstellung der Eröffnungsbilanz	
6. Aufstellung eines Haushaltssicherungskonzeptes bei negativem Eigenkapital	
7. Eröffnungsbilanzunterlagen	
8. Vorsichtig geschätzte Zeitwerte als Ansätze in der Eröffnungsbilanz	
9. Prüfung der Eröffnungsbilanz	
10. Rechnungsprüfungsausschuss und Eröffnungsbilanz	
11. Textbeispiel für einen Bestätigungsvermerk für die Eröffnungsbilanz	
12. Eröffnungsbilanz und überörtliche Prüfung	
13. Berichtigung der Eröffnungsbilanz	
§ 93 (Finanzbuchhaltung)	133
1. Aufgaben der Finanzbuchhaltung	
2. Buchführung	
3. Zahlungsabwicklung	
4. Bestellung eines Verantwortlichen und Stellvertreters	
5. Dezentrale Abwicklung in Aufgabenbereichen	
6. Trennung von fachlicher Entscheidung und Durchführung der Zahlungsabwicklung	
7. Verwandtschaftsverbot	
8. Geschäftsvorfälle der Sondervermögen und Treuhandvermögen	
§ 94 (Übertragung der Finanzbuchhaltung)	136
§ 95 (Jahresabschluss)	137
1. Inhalt des Jahresabschlusses	
2. Ergebnisrechnung	
3. Finanzrechnung	
4. Teilrechnungen	
5. Bilanz	
6. Jahresabschlussunterlagen	
7. Angabe der Verantwortlichen im Lagebericht	
8. Aufstellung des Jahresabschlusses	
§ 96 (Feststellung des Jahresabschlusses und Entlastung)	143
1. Feststellung des Jahresabschlusses	
2. Ergebnisverwendungsbeschluss	
3. Entlastung des Bürgermeisters	
4. Anzeige des Jahresabschlusses	
5. Bekanntmachung des Jahresabschlusses	
6. Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Jahresabschlusses	
§ 97 (Sondervermögen)	147
1. Gemeindegliedervermögen	
2. Rechtlich unselbstständige örtliche Stiftungen	
3. Wirtschaftliche Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen	
4. Rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen.	
5. Geltung der Vorschriften über die Haushaltswirtschaft	
6. Regelungen für wirtschaftliche Unternehmen und organisatorisch verselbstständigte Einrichtungen	
7. Regelungen für rechtlich unselbstständige Versorgungs- und Versicherungseinrichtungen	
§ 98 (Treuhandvermögen)	151
1. Besondere Haushaltspläne und Sonderrechnung	
2. Unbedeutendes Treuhandvermögen	
3. Mündelvermögen	

§ 99 (Gemeindegliedervermögen)	152
§ 100 (Örtliche Stiftungen)	153
1. Stiftungen privaten Rechts	
2. Verwaltung von Stiftungen durch die Gemeinde	
3. Einbringung von Gemeindevermögen in Stiftungen	
§ 101 (Prüfung des Jahresabschlusses, Bestätigungsvermerk)	155
1. Gegenstand und der Umfang der Jahresabschlussprüfung	
2. Zuständigkeit des Rechnungsprüfungsausschusses	
3. Inhalt der Jahresabschlussprüfung	
4. Darstellung des Ergebnisses der Prüfung	
5. Stellungnahme des Bürgermeisters, ggf. auch des Kämmerers	
6. Abgabe eines Bestätigungsvermerks	
7. Arten der Bestätigungsvermerke	
8. Textbeispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluss	
9. Beurteilung des Prüfungsergebnisses (auch des Lageberichtes)	
10. Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks	
11. Rechnungsprüfungsausschuss und örtliche Rechnungsprüfung	
§ 102 (Örtliche Rechnungsprüfung)	161
1. Pflicht zur Einrichtung einer örtlichen Rechnungsprüfung	
2. Übernahme der Aufgabe „Rechnungsprüfung“ kreisangehöriger Gemeinden durch den Kreis	
3. Zusammenarbeit örtlicher Rechnungsprüfungen	
§ 103 (Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung)	164
1. Gesetzliche Aufgaben der örtlichen Rechnungsprüfung	
2. Übertragung weiterer Aufgaben durch den Rat	
3. Übertragung von Aufgaben durch den Bürgermeister	
4. Recht des Prüfers auf Nachweise und Unterlagen	
5. Uneingeschränkte Heranziehung Dritter als Prüfer (für Teilaufgaben oder insgesamt)	
6. Abgabe eines Bestätigungsvermerks	
7. Ausschlussgründe für Dritte als Prüfer	
§ 104 (Leitung und Prüfer der örtlichen Rechnungsprüfung)	171
1. Verantwortlichkeit der örtlichen Rechnungsprüfung	
2. Bestellung der Leitung und Prüfer	
3. Verwandtschaftsverbot	
4. Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer	
§ 105 (Überörtliche Prüfung)	173
1. Überörtliche Prüfung als staatliche Aufsicht	
2. Zuständigkeit der Gemeindeprüfungsanstalt	
3. Aufgaben der überörtlichen Prüfung	
4. Verfahren zum Prüfungsergebnis	
5. Rat und Prüfungsbericht	
6. Beanstandungsverfahren	
7. Bearbeitungsaufgaben der Gemeindeprüfungsanstalt	
8. Sicherung der Unabhängigkeit der Prüfer	
§ 116 (Gesamtabschluss)	177
1. Inhalt des Gesamtabschlusses	
2. Gesamtergebnisrechnung	
3. Gesamtbilanz	
4. Gesamtabschlussunterlagen	
5. Konsolidierungskreis	
6. Ausnahmen von der Einbeziehung in die Konsolidierung	
7. Angabe der Verantwortlichen im Gesamtlagebericht	

8. Aufstellung des Gesamtabchlusses	
9. Bestätigung des Gesamtabchlusses	
10. Prüfung des Gesamtabchlusses	
11. Textbeispiel für einen Bestätigungsvermerk für den Gesamtabchluss	
12. Jahresabschlüsse der anderen Einheiten und Gesamtabchluss	
13. Bekanntmachung des Gesamtabchlusses	
14. Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Gesamtabchlusses	
§ 117 (Beteiligungsbericht)	184
1. Inhalt des Beteiligungsberichts	
2. Bekanntgabe des Beteiligungsberichts	
3. Einsichtnahme und Verfügbarhalten des Beteiligungsberichtes	
§ 118 (Vorlage- und Auskunftspflichten)	187
1. Sicherung der Informationspflichten von selbstständigen Organisationseinheiten	
2. Pflicht zur entsprechenden Vertrags- und Satzungsgestaltung	
3. Gemeindehaushaltsverordnung	
§ 1 (Haushaltsplan)	191
1. Inhalt des Haushaltsplans	
2. Bestandteile des Haushaltsplans	
2. Anlagen zum Haushaltsplan	
3. Vorbericht	
4. Stellenplan	
5. Bilanz des Vorvorjahres	
6. Übersicht über die Verpflichtungsermächtigungen	
7. Übersicht über die Zuwendungen an die Fraktionen	
8. Übersicht über den voraussichtlichen Stand der Verbindlichkeiten zu Beginn des Haushaltsjahres	
9. Übersicht über die Entwicklung des Eigenkapitals	
10. Unterlagen der Sondervermögen, Unternehmen und Einrichtungen	
11. Übersichten mit bezirksbezogenen Haushaltsangaben	
12. Zeitreihe im Haushaltsplan	
§ 2 (Ergebnisplan)	197
1. Inhalt des Ergebnisplans	
2. Steuern und ähnliche Abgaben	
3. Zuwendungen und allgemeine Umlagen	
4. Sonstige Transfererträge	
5. Öffentlich-rechtliche Leistungsentgelte	
6. Privatrechtliche Leistungsentgelte	
7. Kostenerstattungen und Kostenumlagen,	
8. Sonstige ordentliche Erträge	
9. Aktivierte Eigenleistungen	
10. Bestandsveränderungen	
11. Personalaufwendungen	
12. Versorgungsaufwendungen	
13. Aufwendungen für Sach- und Dienstleistungen	
14. Bilanzielle Abschreibungen	
15. Transferaufwendungen	
16. Sonstige ordentliche Aufwendungen	
17. Finanzerträge	
18. Zinsen und sonstige Finanzaufwendungen	
19. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen.	
20. Ergebnis der laufenden Verwaltungstätigkeit	
21. Finanzergebnis	
22. Ordentliches Jahresergebnis	
23. Außerordentliches Ergebnis	

24. Jahresergebnis	
25. Beachtung des Kontierungsplans	
§ 3 (Finanzplan)	205
1. Inhalt des Finanzplans	
2. Ein- und Auszahlungen aus laufender Verwaltungstätigkeit	
3. Ein- und Auszahlungen aus Investitionstätigkeit	
4. Ein- und Auszahlungen aus Finanzierungstätigkeit	
5. Beachtung des Kontierungsplans	
§ 4 (Teilpläne)	210
1. Inhalt der Teilpläne	
2. Gliederung in produktorientierte Teilpläne (verbindliche Produktbereiche)	
3. Produktbildung	
4. Teilergebnispläne (Besonderheit: Allgemeine Finanzwirtschaft, Gebührenhaushalte)	
5. Interne Leistungsbeziehungen	
6. Teilfinanzpläne (Besonderheit: Allgemeine Finanzwirtschaft)	
7. Abbildung der Bewirtschaftungsregeln	
8. Verzicht auf Haushaltspositionen	
§ 5 (Haushaltssicherungskonzept)	220
1. Inhalt eines Haushaltssicherungskonzeptes	
2. Ausgestaltung des Konzeptes	
3. Aufgabenkritik	
4. Konsolidierungspotential aufspüren	
5. Einbeziehung der organisatorisch selbstständigen Unternehmen	
6. Zielerreichung und dauerhafte Sicherung	
§ 6 (Mittelfristige Ergebnis- und Finanzplanung)	223
1. Abbildung im Haushaltsplan	
2. Berücksichtigung von Orientierungsdaten	
§ 7 (Vorbericht)	225
1. Überblick über Haushaltswirtschaft	
2. Erläuterung der Planung	
3. Haushaltswirtschaftliche Zielsetzungen	
§ 8 (Stellenplan)	226
1. Inhalt und Grundstruktur des Stellenplans	
2. Inhalt und Grundstruktur der Stellenübersicht	
§ 9 (Haushaltsplan für zwei Jahre)	229
1. Ermächtigungen getrennt nach Jahren	
2. Fortschreibung der Planung	
3. Anpassung der Anlagen zum Haushaltsplan	
§ 10 (Nachtragshaushaltsplan)	231
1. Anlass: erheblicher Änderungsbedarf gegenüber der Haushaltsplanung	
2. Veranschlagungsvorgaben	
§ 11 (Allgemeine Planungsgrundsätze)	235
1. Ressourcenaufkommen und Ressourcenverbrauch	
2. Bruttoprinzip	
3. Veranschlagung von Erträge und Aufwendungen	
4. Veranschlagung von Einzahlungen und Auszahlungen	
§ 12 (Ziele, Kennzahlen zur Zielerreichung)	237
1. Pflicht zur Bildung von produktorientierten Ziele (Abbildung im Haushaltsplan)	
2. Bestimmung von Kennzahlen zur Messung der Zielerreichung (Abbildung im Haushaltsplan)	

§ 13 (Verpflichtungsermächtigungen)	240
1. Verpflichtungsermächtigungen für die drei Planungsjahre	
2. Flexibler Umgang mit Verpflichtungsermächtigungen	
§ 14 (Investitionen)	241
1. Wirtschaftlichkeitsvergleich	
2. Veranschlagungsvoraussetzungen für Baumaßnahmen	
3. Kostenberechnung vor Beginn kleinerer Investitionen	
§ 15 (Verfügungsmittel)	243
§ 16 (Fremde Finanzmittel)	244
§ 17 (Interne Leistungsbeziehungen)	245
§ 18 (Kosten- und Leistungsrechnung)	246
§ 19 (Weitere Vorschriften für die Haushaltsplanung)	248
1. Abgaben (Steuern, Gebühren, Beiträge)	
2. Veranschlagung von Personalaufwendungen	
3. Veranschlagung von Versorgungs- und Beihilfeaufwendungen	
§ 20 (Grundsatz der Gesamtdeckung)	251
1. Gesamte Erträge decken Aufwendungen	
2. Einzahlungen und Auszahlungen für laufende Verwaltungstätigkeit	
3. Kredite und Einzahlungen aus Investitionstätigkeit	
§ 21 (Bildung von Budgets)	253
1. Bildung von Budgets	
2. Verwendung von Mehrerträgen und Mehreinzahlungen	
3. Budget und Finanzrechnung (laufende Verwaltungstätigkeit)	
§ 22 (Ermächtigungsübertragung)	256
1. Übertragbarkeit von Ermächtigungen	
2. Verfügbarkeit der Ermächtigungen für Investitionen	
3. Zweckgebundene Erträge oder Einzahlungen	
4. Übersicht der übertragenen Ermächtigungen	
§ 23 (Bewirtschaftung und Überwachung)	260
1. Inanspruchnahme von Ermächtigungen	
2. Sperrvermerke und andere Bewirtschaftungsbestimmungen	
3. Erfassung und Einziehung von Ansprüchen	
4. Erfüllung von Verpflichtungen bei Fälligkeit	
5. Verzicht auf Ansprüche	
§ 24 (Haushaltswirtschaftliche Sperre, Unterrichtungspflicht)	262
1. Haushaltswirtschaftliche Sperre des Kämmerers und des Bürgermeisters	
2. Unterrichtung des Rates	
§ 25 (Vergabe von Aufträgen)	264
1. Öffentliche Ausschreibung	
2. Vergabebestimmungen	
§ 26 (Stundung, Niederschlagung und Erlass)	266
1. Stundung	
2. Niederschlagung	
3. Erlass	

§ 27 (Buchführung)	269
1. System der doppelten Buchführung	
2. Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	
3. Eintragungen in die Bücher	
4. Buchungsmethode	
5. DV-Buchführung	
6. Durchlaufende Finanzmittel	
7. NKF-Kontenrahmen	
§ 28 (Inventur, Inventar)	279
1. Grundsätze der Inventur	
2. Erstellung des Inventars	
§ 29 (Inventurvereinfachungsverfahren)	284
1. Buch- und Beleginventur	
2. Mathematisch-statistische Methoden	
3. Verzicht auf Erfassung	
4. Vorratsbestände	
§ 30 (Zahlungsabwicklung, Liquiditätsplanung)	286
1. Aufgaben der Zahlungsabwicklung	
2. Sachliche und rechnerische Feststellung	
3. Zahlungsabwicklung und Buchführung	
4. Finanzmittelkonten	
5. Prüfung der Zahlungsabwicklung	
6. Liquiditätsplanung	
7. Liquiditätsverbund bzw. Cashpooling	
§ 31 (Sicherheitsstandards und interne Aufsicht)	290
1. Erlass von örtlichen Vorschriften	
2. Verbindliche Standards für die örtliche Umsetzung	
3. Abwicklung von Zahlungen und Stundung	
4. Aufsicht über die Finanzbuchhaltung	
§ 32 (Allgemeine Bewertungsanforderungen)	295
1. Bewertung von Vermögen und Schulden	
2. Bilanzkontinuität	
3. Einzelbewertung	
4. Vorsichtsprinzip	
5. Realisationsprinzip	
6. Imparitätsprinzip	
7. Prinzip der Wertaufhellung	
8. Periodisierungsprinzip	
9. Stetigkeit der Bewertungsmethode	
10. Abweichungen bei gesetzlicher Regelung	
§ 33 (Wertansätze für Vermögensgegenstände)	298
1. Begriff „Vermögensgegenstand“	
2. Begriff „Wirtschaftliches Eigentum“	
3. Begriff „Selbstständige Verwertbarkeit“	
4. Begriff „Anschaffungskosten“	
5. Begriff „Herstellungskosten“	
6. Abgrenzung von Herstellungskosten und Erhaltungsaufwand	
7. Geringwertige Wirtschaftsgüter	
8. Treuhandvermögen	

§ 34 (Bewertungsvereinfachungsverfahren)	306
1. Bildung von Festwerten	
2. Aufwuchs und pauschaliertes Festwertverfahren	
3. Gruppenbewertung	
§ 35 (Abschreibungen)	309
1. Planmäßige lineare Abschreibung	
2. Degressive Abschreibung und Leistungsabschreibung	
3. Monatsbezogene Abschreibungen (zu Beginn und am Ende)	
4. NKF-Abschreibungstabelle (Rahmentabelle)	
5. Veränderung der Restnutzungsdauer	
6. Außerplanmäßige Abschreibungen	
7. Niederstwertprinzip (Abschreibungen beim Umlaufvermögen)	
8. Zuschreibungen (Wertaufholungsgebot)	
§ 36 (Rückstellungen)	314
1. Verpflichtung zur Bildung von Pensionsrückstellungen	
2. Ermittlung des Barwerts der Pensionsverpflichtungen	
3. Ermittlung von Beihilferückstellungen	
4. Verpflichtungen aus nicht mehr bestehenden Dienstverhältnissen	
5. Mitgliedschaft in einer Versorgungskasse	
6. Beamtenpensionsversicherung	
7. Keine Rückstellungsbildung für tariflich Beschäftigte	
8. Rückstellungen für Leistungen der Zusatzversorgungskasse	
9. Rückstellungen wegen der Rekultivierung und Nachsorge von Deponien	
10. Rückstellungen wegen der Sanierung von Altlasten	
11. Rückstellungen wegen unterlassener Instandhaltung	
12. Rückstellungen wegen der Beteiligung an Versorgungslasten	
13. Rückstellungen wegen Altersteilzeit, Urlaub und Arbeitszeitguthaben	
14. Rückstellungen wegen Erhaltungsaufwand bei Tageseinrichtungen für Kinder	
15. Rückstellungen wegen drohender Verluste aus schwebenden Geschäften	
16. Rückstellungen wegen drohender Verluste aus laufenden Verfahren	
17. Rückstellungen zur Absicherung eines Fremdwährungsrisikos	
18. Verbot zusätzlicher eigener Rückstellungsarten	
19. Auflösung und Herabsetzung von Rückstellungen	
20. Rückstellungsspiegel	
§ 37 (Jahresabschluss)	327
1. Bestandteile (vgl. §§ 38 – 41 und 48 GemHVO NRW)	
2. Lagebericht als Anlage	
§ 38 (Ergebnisrechnung)	329
1. Inhalt der Ergebnisrechnung	
2. Gliederung der Ergebnisrechnung	
3. Plan-/Ist-Vergleich	
4. Fortgeschriebener Planansatz	
§ 39 (Finanzrechnung)	331
1. Inhalt der Finanzrechnung	
2. Gliederung der Finanzrechnung	
3. Plan-/Ist-Vergleich	
§ 40 (Teilrechnungen)	333
1. Aufstellung der Teilrechnungen	
2. Gliederung der Teilrechnungen	
3. Ausweis von Leistungsmengen und Kennzahlen	

§ 41 (Bilanz)	334
1. Inhalt der Bilanz	
2. Gliederung der Bilanz in eine Aktiv- und eine Passivseite	
3. Aktivseite der Bilanz	
4. Immaterielle Vermögensgegenstände	
5. Sachanlagen	
6. Unbebaute Grundstücke	
7. Bebaute Grundstücke	
8. Infrastrukturvermögen	
9. Sonstige Sachanlagen	
10. Finanzanlagen	
11. Verbundene Unternehmen	
12. Sparkassen	
13. Beteiligungen	
14. Sondervermögen	
15. Wertpapiere des Anlagevermögens	
16. Ausleihungen	
17. Vorräte	
18. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
19. Wertpapiere des Umlaufvermögens	
20. Liquide Mittel	
21. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	
22. Passivseite der Bilanz	
23. Eigenkapital	
24. Sonderposten	
25. Rückstellungen	
26. Verbindlichkeiten	
27. Passive Rechnungsabgrenzung	
30. Grundsätze „Klarheit“ und „Übersichtlichkeit“	
31. Angabe von Vorjahreszahlen	
32. Hinzufügung neuer Posten	
33. Wegfall von Posten	
34. Zusammenfassung von Posten	
35. Beachtung des Kontierungsplans	
§ 42 (Rechnungsabgrenzungsposten)	347
1. Aktive Rechnungsabgrenzung	
2. Passive Rechnungsabgrenzung	
§ 43 (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten)	350
1. Immaterielle Vermögensgegenstände	
2. Aktivierung geleisteter Zuwendungen	
3. Gemeinde als wirtschaftlicher Eigentümer	
4. Gegenleistungsverpflichtung des Dritten	
5. Transferaufwendungen	
6. Deckungsrücklage (für übertragene Ermächtigungen)	
7. Erhaltene Zuwendungen und Beiträge für Investitionen	
8. Sonderrücklage	
9. Sonderrücklage bei rechtlich selbstständigen örtlichen Stiftungen	
10. Beiträge für Investitionen	
11. Sonderposten	
12. Passierung von erhaltenen Zuwendungen und Beiträgen für Investitionen	
13. Bilanzierung von pauschal gewährten investiven Zuwendungen	
14. Allgemeine Investitionspauschale	
15. Sportpauschale	
16. Schulpauschale	
17. Investitionspauschale zur Verbesserung der Altenhilfe und –pflege	
18. Brandschutzpauschale	
19. Schlüsselzuweisungen	

20. Rückzahlbare Zuwendungen	
21. Grundstückserwerb und erhaltene Zuwendungen	
22. Stellplatzabgabe	
23. „Öko-Konto“	
24. Festwerte und Sonderposten	
25. Sonderposten für Geld- und Sachschenkungen	
26. Unselbstständige Stiftungen und Sonderposten	
27. Auflösung von Sonderposten	
28. Sonderposten für den Gebührenaussgleich	
29. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag	
30. Sonderpostenspiegel	
§ 44 (Anhang)	362
1. Inhalt des Anhangs	
2. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden	
3. Erläuterungspflichten	
4. Beizufügende Anlagen (vgl. §§ 45 – 47 GemHVO NRW)	
§ 45 (Anlagenspiegel)	368
1. Inhalte des Anlagenspiegels	
2. Gliederung des Anlagenspiegels	
§ 46 (Forderungsspiegel)	371
1. Inhalte des Forderungsspiegels	
2. Gliederung des Forderungsspiegels	
§ 47 (Verbindlichkeitspiegel)	373
1. Inhalte des Verbindlichkeitspiegels	
2. Gliederung des Verbindlichkeitspiegels	
§ 48 (Lagebericht)	376
1. Inhalte des Lageberichts	
2. Rechenschaftlegung	
3. Analyse der Haushaltswirtschaft	
§ 49 (Gesamtabschluss)	380
1. Bestandteile des Gesamtabschlusses	
2. Gesamtergebnisrechnung	
3. Gesamtbilanz	
4. Gesamtanhang	
5. Gesamtlagebericht	
6. Beteiligungsbericht	
7. Schritte zum Gesamtabschluss	
§ 50 (Konsolidierung)	382
1. Verselbstständigte Aufgabenbereiche	
2. Vollkonsolidierung	
3. Kapitalkonsolidierung nach der Erwerbsmethode	
4. Schuldenkonsolidierung	
5. Zwischenergebniseliminierung	
6. Aufwands- und Ertragskonsolidierung	
7. Equity-Konsolidierung	
8. Einheitliche Leitung der Gemeinde	
9. Maßgeblicher Einfluss der Gemeinde	

§ 51 (Gesamtlagebericht, Gesamtanhang)	388
1. Aufgabe des Gesamtlageberichts	
2. Gesamtanhang	
3. Erläuterungspflichten	
4. Kapitalflussrechnung	
§ 52 (Beteiligungsbericht)	391
1. Erläuterungspflichten.	
2. Abbildung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen	
3. Übersicht über die gemeindlichen Beteiligungen	
§ 53 (Aufstellung der Eröffnungsbilanz)	396
1. Pflicht zur Aufstellung	
2. Inventur	
3. Inventar	
4. Gliederung der Eröffnungsbilanz	
5. Anlagevermögen	
6. Immaterielle Vermögensgegenstände	
7. Sachanlagen	
8. Unbebaute Grundstücke	
9. Grünflächen	
10. Ackerland bzw. Flächen der Landwirtschaft	
11. Waldflächen und Flächen der Forstwirtschaft	
12. Sonstige unbebaute Grundstücke	
13. Grundstücksgleiche Rechte	
14. Bebaute Grundstücke	
15. Kommunal-nutzungsorientiert errichtete Gebäude	
16. Infrastrukturvermögen	
17. Grund und Boden des Infrastrukturvermögens	
18. Brücken und Tunnel	
19. Gleisanlagen mit Streckenausrüstung und Sicherheitsanlagen	
20. Entwässerungs- und Abwasserbeseitigungsanlagen	
21. Straßennetz mit Wegen, Plätzen und Verkehrslenkungsanlagen	
22. Strukturierung des Straßennetzes	
23. Die Straße als Bündel einzelner Komponenten	
24. Die Straße als einheitliches Wirtschaftsgut	
25. Weitere Abgrenzungen im Straßennetz	
26. Sonstige Bauten des Infrastrukturvermögens	
27. Bauten auf fremdem Grund und Boden	
28. Kunstgegenstände, Kulturdenkmäler	
29. Maschinen und technische Anlagen, Fahrzeuge	
30. Betriebs- und Geschäftsausstattungen	
31. Geleistete Anzahlungen	
32. Anlagen im Bau	
33. Finanzanlagen	
34. Anteile an verbundenen Unternehmen	
35. Beteiligungen	
36. Zweckverbände	
37. Ansatz von Sparkassen	
38. Sondervermögen	
39. Wertpapiere des Anlagevermögens	
40. Ausleihungen	
41. Umlaufvermögen	
42. Vorräte	
43. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	
44. Wertpapiere des Umlaufvermögens	
45. Liquide Mittel	
46. Aktive Rechnungsabgrenzung	
47. „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag“	

- 48. Eigenkapital
- 49. Allgemeine Rücklage
- 50. Sonderrücklagen
- 51. Deckungsrücklage
- 52. Zuwendungsrücklage
- 53. Sonderrücklage für kommunale Stiftungen
- 54. Ausgleichsrücklage
- 55. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- 56. Sonderposten für Zuwendungen
- 57. Ermittlung der Sonderposten
- 58. Pauschal erhaltene Zuwendungen
- 59. Unselbstständige Stiftungen
- 60. Sonderposten für Beiträge
- 61. Sonderposten für Gebührenaussgleich
- 62. Pflicht zur Rückstellungsbildung
- 63. Pensionsrückstellungen
- 64. Rückstellungen für Deponien und Altlasten
- 65. Instandhaltungsrückstellungen
- 66. Sonstige Rückstellungen
- 67. Verbindlichkeiten
- 68. Ermittlung des Bestandes an Verbindlichkeiten
- 69. Passive Rechnungsabgrenzung
- 70. Anhang
- 71. Forderungsspiegel
- 72. Verbindlichkeitenspiegel
- 73. Lagebericht
- 74. Inventur
- 75. Inventar

§ 54 (Ermittlung der Wertansätze) 429

- 1. Wertermittlung für vorsichtig geschätzte Zeitwerte
- 2. Anwendung des § 32 GemHVO NRW (Allgemeine Bewertungsanforderungen)
- 3. Anwendung des § 33 GemHVO NRW (Wertansätze für Vermögensgegenstände)
- 4. Anwendung des § 34 GemHVO NRW (Bewertungsvereinfachungsverfahren)
- 5. Anwendung des § 35 GemHVO NRW (Abschreibungen)
- 6. Anwendung des § 36 GemHVO NRW (Rückstellungen)
- 7. Anwendung des § 41 GemHVO NRW (Bilanz)
- 8. Anwendung des § 42 GemHVO NRW (Rechnungsabgrenzungsposten)
- 9. Anwendung des § 43 GemHVO NRW (Weitere Vorschriften zu einzelnen Bilanzposten)

§ 55 (Besondere Bewertungsvorschriften) 436

- 1. Bebaute Grundstücke
- 2. Sachwertverfahren
- 3. Normalherstellungskosten
- 4. Ertragswertverfahren
- 5. Bewertung von Grund und Boden
- 6. Grund und Boden von Infrastrukturvermögen
- 7. Versicherungswert bei Kulturgütern
- 8. Ausstellungsgegenstände, bewegliche Kulturobjekte
- 9. Baudenkmäler
- 10. Bodendenkmäler
- 11. Aufwendungen für Anlagen im Bau
- 12. Beteiligungen an Unternehmen in Form von Aktien oder anderen Wertpapieren
- 13. Beteiligungen an Unternehmen mit untergeordneter Bedeutung
- 14. Sondervermögen mit eigenem Rechnungskreis
- 15. Rechtlich selbstständige örtliche Stiftungen
- 16. Beteiligungen an Unternehmen mit gemeindlicher Bedeutung
- 17. Vereinfachungen bei der Ertragswertmethode
- 18. Vereinfachungen beim Substanzwertverfahren

19. Wertpapiere	
20. Bestimmung der Restnutzungsdauer	
§ 56 (Vereinfachungsverfahren für die Ermittlung von Wertansätzen)	445
1. Ansatz geringwertiger Vermögensgegenstände	
2. Verbindlichkeiten und Anzahlungen in ausländischer Währung	
3. Bewertung von Maschinen und technischen Anlagen als Teil eines Gebäudes	
4. Wertansätze für Vermögensgegenstände aus der Gebührenkalkulation	
5. Ermittlung des Zuwendungsanteils für gleichartige oder sachlich verbundene Vermögensgegenstände	
§ 57 (Berichtigung von Wertansätzen nach Feststellung der Eröffnungsbilanz)	448
1. Berichtigung bei späteren Jahresabschlüssen	
2. Berichtigungspflicht	
3. Wertänderung ergebnisneutral verrechnen	
4. Keine neue Ausübung von Wahlrechten oder Ermessensspielräumen	
5. Änderungen und Berichtigungen der Bilanz im Jahresabschluss	
§ 58 (Aufbewahrung von Unterlagen, Aufbewahrungsfristen)	451
1. Aufbewahrung bestimmter Unterlagen	
2. Dauernde Aufbewahrung	
3. Sicherung auf Datenträger oder Bildträger	
4. Verwendung automatisierter Verfahren	
§ 59 (Sondervermögen, Treuhandvermögen)	453

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 2. Auflage unter der Adresse www.im.nrw.de im Internet abrufbar.
Dezember 2006
Ludwig Biskoping-Kriening